

CONTABILITATEA GENERALĂ A ECONOMIEI DE PLATĂ

Dacia



S.C. „CONTPRIV“ S.R.L.

firmă privată de prestații în contabilitate și informatică economică, constituită din cadre didactice universitare ce au calitatea de experți contabili

OFERĂ

tuturor agenților economici cu capital de stat, privat sau mixt, produsul informatic „SISTEM INTEGRAL DE CONTABILITATE” aplicabil pe calculatoarele electronice P.C. compatibile I.B.M., conceput pentru noul sistem de contabilitate prevăzut de Legea contabilității nr. 82/1991.

El cuprinde :

- seturi de programe pentru realizarea celor două secțiuni ale contabilității (contabilitatea generală sau financiară și contabilitatea analitică sau de exploatare) prin culegerea datelor direct din documentele primare ;
- module conexe la sistemul conceput : de calcul al amortizării mijloacelor fixe și al salariilor, de facturare și urmărire a contractelor, de gestionare a tuturor activelor patrimoniale ;
- întocmirea automată a situațiilor de raportare lunară și trimestrială la organele fiscale, inclusiv bilanțul contabil ;
- rapoarte de realizare a principalelor indicatori economico-financiar.

Produsul informatic poate fi livrat în condiții de exploatare mono sau rețea.

La solicitare se poate acorda asistență tehnică la pregătirea codificării datelor pentru introducerea lor în calculator și la implementarea produsului informatic livrat.

**Adresa : Cluj-Napoca, Str. Ștefan Mora nr. 7, ap. 31,
telefon 18 16 32.**



AUTORI:

- Cap. 1: IACOB PETRU PÂNTEA, ADELA DEACONU
Cap. 2: IACOB PETRU PÂNTEA, IOAN POPA, ADELA DEACONU
Cap. 3: NICOLAE PAȘCA, IONICĂ OLTEAN
Cap. 4: PARTENIE DUMBRAVĂ, DOINA MARIAN, ATANASIU POP
Cap. 5: IOAN TEMEȘ, LIVIU HURDUCĂȘ, IOAN OPREAN
Cap. 6: MARIA POPESCU, DUMITRU MATIȘ
Cap. 7: PARTENIE DUMBRAVĂ, IOAN TEMEȘ, DOINA MARIAN, ATANASIU POP
Cap. 8: ATANASIU POP, LUCIA SUCALĂ

Coordonatori:

IACOB PETRU PÂNTEA
ATANASIU POP

PREFAȚĂ

Tranziția țării noastre spre economia de piață impune adaptări corespunzătoare în organizarea și conducerea contabilității agenților economici.

Procesul modernizării contabilității românești presupune aderarea la normele contabile internaționale și însușirea experienței contabile a țărilor cu tradiție în economia de piață.

Legea contabilității promulgată în decembrie 1991 marchează o etapă nouă în istoria contabilității țării noastre, în trecerea la o contabilitate compatibilă cu cea a altor țări vest-europene.

Pregătirea specialiștilor care vor lucra în perioada următoare în domeniul contabilității reprezintă o acțiune de stringentă necesitate și actualitate.

În acest sens s-a elaborat și prezentul material, pentru a veni în sprijinul studenților și a altor persoane interesate. La întocmirea lui s-a avut în vedere Planul de conturi elaborat pentru România de specialiști ai Ministerului Economiei și Finanțelor din Franța în baza colaborării lor cu Ministerul Economiei și Finanțelor din România.

Autorii sînt conștienți de dificultatea elaborării unui asemenea material, bazat, în principal, pe traduceri și interpretări, deseori dificile, ale literaturii străine.

Sîntem convinși că materialului prezentat i se pot adăuga îmbunătățiri atît sub aspectul conținutului cît și al formei de prezentare.

Autorii

CUPRINS

CAPITOLUL 1

ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII GENERALE A ECONOMIEI DE PIAȚĂ	13
1.1. Probleme ale evoluției contabilității pe plan mondial	13
1.2. Conceptul și structura contabilității economiei de piață	15
1.3. Terminologia contabilă	21
1.4. Condițiile și principiile de organizare ale contabilității generale	25
1.5. Evaluarea patrimoniului	27
1.6. Obiectul și metoda contabilității generale	30
1.7. Planul de conturi	32
1.8. Forma de înregistrare contabilă	33

CAPITOLUL 2

CONTABILITATEA CAPITALURILOR	53
2.1. Capitaluri — noțiune, rol, structură	53
2.2. Contabilitatea capitalurilor permanente	54
2.2.1. Contabilitatea capitalului individual	54
2.2.2. Contabilitatea capitalului social	56
2.2.3. Contabilitatea primelor legate de capital	59
2.2.4. Contabilitatea diferențelor din reevaluarea activelor corporale și financiare	60
2.2.5. Contabilitatea diferențelor de echivalență a titlurilor	61
2.2.6. Contabilitatea rezervelor	62
2.2.7. Contabilitatea sumelor reportate	63
2.3. Contabilitatea capitalului pus la dispoziție de către stat	64
2.3.1. Contabilitatea capitalului rambursabil adus de stat	64
2.3.2. Contabilitatea subvențiilor pentru investiții	64
2.4. Contabilitatea rezultatului exercițiului	66
2.5. Contabilitatea provizioanelor asimilate capitalului social	67
2.5.1. Contabilitatea provizioanelor reglementate	67
2.5.2. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli	70

2.6. Contabilitatea datoriilor pe termen lung	73
2.6.1. Contabilitatea împrumuturilor particulare cu durată nedeterminată	73
2.6.2. Contabilitatea altor împrumuturi și datorii asimilate	75

CAPITOLUL 3

3 CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR	78
3.1. Imobilizări — noțiune, rol, structură	78
3.2. Contabilitatea imobilizărilor necorporale	81
3.3. Contabilitatea imobilizărilor corporale	84
3.4. Contabilitatea imobilizărilor financiare	91
3.5. Contabilitatea deprecierei imobilizărilor	95
3.5.1. Amortizarea imobilizărilor. Definiție, rol, modalități de calcul	95
3.5.2. Contabilitatea amortizării imobilizărilor	99
3.5.3. Provizioane de depreciere a imobilizărilor	101
3.5.4. Contabilitatea provizioanelor de depreciere a imobilizărilor	101

CAPITOLUL 4

CONTABILITATEA STOCURILOR ȘI COMENZILOR ÎN CURS DE EXECUȚIE	104
4.1. Principalele relații bilanțiere reflectate în contabilitatea stocurilor	104
4.2. Sistemul de conturi utilizat pentru evidența stocurilor	105
4.3. Contabilitatea stocurilor provenite din aprovizionări	107
4.3.1. Metoda inventarului permanent	107
4.3.2. Metoda inventarului intermitent	110
4.4. Contabilitatea stocurilor provenite din producție proprie	115
4.4.1. Metoda inventarului permanent	115
4.4.2. Metoda inventarului intermitent	119
4.5. Contabilitatea stocurilor în curs de aprovizionare	122
4.6. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor	123

CAPITOLUL 5

CONTABILITATEA DATORIILOR ȘI CREANȚELOR	123
5.1. Noțiuni generale privind datoriile și creanțele	123
5.2. Contabilitatea datoriilor față de furnizori din cumpărări de bunuri și servicii	130
5.3. Contabilitatea creanțelor față de clienți din vânzări de bunuri și servicii	133

5.4.	Contabilitatea datoriilor și creanțelor din avansuri, ambalaje de restituit, reduceri și restituiri privind vânzările și cumpărările	139
5.4.1.	Contabilitatea avansurilor și aconturile pe comenzi	140
5.4.2.	Contabilitatea creanțelor și datoriilor pentru ambalaje de restituit	141
5.4.3.	Contabilitatea reducerilor și restituirilor privind vânzările și cumpărările	143
5.5.	Contabilitatea datoriilor și creanțelor aminate	147
5.6.	Contabilitatea datoriilor și creanțelor din remunerații, cotizații și impozite aferente	156
5.6.1.	Noțiuni generale privind remunerațiile, cotizațiile și impozitele aferente	156
5.6.2.	Conținutul economic și funcția contabilă a conturilor de datorii și creanțe privind remunerațiile, cotizațiile și impozitele aferente	157
5.6.3.	Reflectarea în contabilitate a principalelor operații privind remunerațiile, cotizațiile și impozitele aferente	159
5.7.	Contabilitatea relațiilor de decontare cu statul, colectivitățile publice și organismele internaționale	161
5.7.1.	Relațiile agenților economici cu statul, colectivitățile publice și organismele internaționale.	161
5.7.2.	Contabilitatea relațiilor de decontare cu statul privind impozitul pe profit	162
5.7.3.	Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată (TVA)	164
5.7.4.	Contabilitatea relațiilor de decontare cu statul și alte colectivități publice privind subvențiile de primit	174
5.7.5.	Contabilitatea altor datorii și creanțe	175
5.7.6.	Contabilitatea relațiilor de decontare privind impozitele și taxele locale	177
5.7.7.	Contabilitatea relațiilor de decontare cu organismele internaționale	178
5.7.8.	Contabilitatea relațiilor de decontare cu autoritățile publice generatoare de drepturi și obligații potențiale	180
5.8.	Contabilitatea datoriilor și creanțelor în relațiile dintre grupuri și asociați	182
5.8.1.	Reflectarea datoriilor și creanțelor în relațiile dintre societățile grupului.	182
5.8.2.	Reflectarea datoriilor și creanțelor în relațiile dintre societăți comerciale și asociați privind conturile curente	185
5.8.3.	Reflectarea datoriilor și creanțelor privind operațiile asupra capitalului și dividendelor	188
5.9.	Contabilitatea creanțelor și obligațiilor din operațiuni diverse	191
5.9.1.	Structuri de creanțe și obligații din operațiuni diverse și conturile utilizate pentru reflectarea lor	191
5.9.2.	Contabilitatea drepturilor și obligațiilor din operațiuni diverse nominalizate	193
5.9.3.	Contabilitatea drepturilor și obligațiilor din operațiuni diverse nenominalizate	197
5.9.4.	Contabilitatea drepturilor și obligațiilor din diverse cheltuieli de plată sau venituri de primit	199

5.10.	Contabilitatea datoriilor și creanțelor din operații tranzitorii, de regularizare și de așteptare	201
5.10.1.	Structura datoriilor și creanțelor din operații tranzitorii, de regularizare și așteptare și organizarea contabilității lor	201
5.10.2.	Contabilitatea creanțelor și a altor operațiuni tranzitorii	203
5.10.3.	Contabilitatea regularizării datoriilor și creanțelor în valută	205
5.10.4.	Contabilitatea datoriilor și creanțelor în așteptare	208
5.11.	Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea conturilor de terți	212

CAPITOLUL 6

CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR FINANCIARE		216
6.1.	Conținutul noțiunii de operațiuni financiare	216
6.2.	Contabilitatea operațiunilor bănești în numerar	217
6.3.	Contabilitatea disponibilităților bănești depuse la bănci și a decontărilor	218
6.4.	Contabilitatea creditelor bancare curente	222
6.5.	Contabilitatea titlurilor de plasament	224
6.6.	Contabilitatea instrumentelor de trezorerie	229
6.7.	Contabilitatea altor operațiuni financiare (avansuri, acreditive, viramente interne)	231
6.8.	Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea titlurilor de plasament și a instrumentelor de trezorerie	234

CAPITOLUL 7

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR		236
7.1.	Conceptul de cheltuieli și venituri	236
7.2.	Modalități de organizare a contabilității cheltuielilor și veniturilor	237
7.3.	Structuri de cheltuieli și venituri reflectate în contabilitatea generală	240
7.4.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor ocazionate de activitatea de exploatare	241
7.4.1.	Contabilitatea cheltuielilor ocazionate de activitatea de bază.	243
7.4.2.	Contabilitatea veniturilor din activitatea de bază	262
7.5.	Contabilitatea altor cheltuieli și venituri curente	273
7.5.1.	Contabilitatea veniturilor din cotele-părți de subvenții pentru investiții virate la rezultatul exercițiului	274
7.5.2.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor privind vânzarea de imobilizări corporale și necorporale	275
7.5.3.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor privind subvențiile	277

7.5.4.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor privind donațiile	278
7.5.5.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor privind jetoanele de prezență	279
7.5.6.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor privind amenzile și penalizările	281
7.5.7.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor privind creanțele neincasabile la termen	282
7.5.8.	Contabilitatea altor cheltuieli și venituri privind gestiunea curentă	284
7.6.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor financiare . .	285
7.6.1.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor privind dobinzile	286
7.6.2.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor privind vânzarea titlurilor de participare	287
7.6.3.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor privind creanțele legate de participări	289
7.6.4.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor privind surturile de lichiditate	291
7.6.5.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor privind titlurile de plasament	292
7.6.6.	Contabilitatea veniturilor din titluri de plasament . .	294
7.6.7.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor privind diferențele de curs valutar	295
7.6.8.	Contabilitatea altor cheltuieli și venituri financiare . .	297
7.6.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor extraordinare .	298
7.7.1.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor privind schimbarea strategiei	299
7.7.2.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor privind schimbarea metodei	301
7.7.3.	Contabilitatea altor cheltuieli și venituri extraordinare	303
7.8.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor privind amortizările și provizioanele	304
7.8.1.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor de exploatare, privind amortizările și provizioanele	305
7.8.2.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor financiare privind amortizările și provizioanele	312
7.8.3.	Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor extraordinare privind amortizările și provizioanele	316
7.9.	Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe profit	320
7.10.	Contabilitatea transferurilor de cheltuieli și venituri . .	324

CAPITOLUL 8

MONOGRAFIE PRIVIND ÎNREGISTRAREA ÎN CONTABILITATEA GENERALĂ A PRINCIPALELOR OPERAȚII ECONOMICE A UNEI SOCIETĂȚI COMERCIALE	327
--	-----

8.1.	Prezentarea generală a Societății Comerciale „MARTIN” S.A.	327
8.2.	Principalele operații economice ale exercițiului financiar „N” (enunț, înregistrare în registrul jurnal, comentarii) . . .	328

8.3.	Evidența sistematică a operațiunilor exercițiului financiar „N”	353
8.4.	Întocmirea bilanței de verificare a soldurilor la sfârșitul exercițiului financiar „N”	361
8.5.	Întocmirea bilanțului exercițiului financiar „N”	365
8.6.	Întocmirea contului de rezultate la sfârșitul exercițiului financiar „N”	366
8.7.	Anexa exercițiului „N”	372
8.8.	Întocmirea tabloului de finanțare a exercițiului financiar „N”	386

CAP. 1. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII GENERALE A ECONOMIEI DE PIAȚĂ

1.1 PROBLEME ALE EVOLUȚIEI CONTABILITĂȚII PE PLAN MONDIAL

Economia de piață necesită existența unui sistem informațional economic bine conceput, care să asigure agenților economici informațiile necesare fundamentării deciziilor.

Contabilitatea, ca parte a sistemului informațional economic, a devenit, pe plan mondial, un instrument de informare, control și previziune de neînlocuit.

În ultimii 20 de ani s-a încercat o armonizare a organizării și conducerii contabilității diferitelor țări. Acțiunea de armonizare a contabilității pe plan mondial și-a propus următoarele obiective:

- a) îmbunătățirea organizării și conducerii contabilității diferitelor țări;
- b) mai buna înțelegere a informațiilor contabile și controlul lor;
- c) compararea informațiilor contabile în timp și spațiu.

Realizarea acestor obiective presupune:

- Definirea de norme și principii generale bazate pe o terminologie precisă și identică pentru toți utilizatorii informației contabile;
- Stabilirea de legături precise între nevoile de gestiune specifice fiecărei întreprinderi și legislația economico-financiară a fiecărei țări;
- Concretizarea mijloacelor necesare pentru elaborarea contabilităților naționale;
- Posibilități de adaptare a diferitelor ramuri și sectoare economice la regulile generale de conducere a contabilității.

Normalizarea contabilității pe plan mondial necesită luarea în considerare a unui *sistem de adaptări a regu-*

lilor internaționale de organizare și conducere a contabilității la specificul fiecărei țări și respectiv a unităților economice componente. Un asemenea sistem trebuie să aibă în vedere:

- nevoile de informații economice ale unităților ce compun economia fiecărei țări;
- specificul diferitelor sectoare de activitate;
- evoluțiile doctrinale ale teoriei contabile pe plan național și internațional.

În anul 1973 s-a creat la nivel internațional o asociație particulară de armonizare, respectiv de normalizare, a contabilității denumită Comitetul de Norme Contabile Internaționale (I.A.S.C.). La început, din această asociație făceau parte 15 țări, iar acum este reprezentată de 70 de țări.

Pînă în anul 1987 s-au elaborat și difuzat prin grija comitetului, respectiv, țărilor componente, un număr de 30 de norme contabile internaționale. Ele au fost difuzate țărilor componente cu titlu de recomandări. Fiecare țară care face parte din I.A.S.C. are obligația să recomande aceste norme agenților economici din țara respectivă. Ele pot fi aplicate de agenții economici în forma recomandată sau adaptate la specificul lor cu avizul organismelor naționale de contabilitate.

În anul 1990, I.A.S.C. elaborează un program simplificat de norme contabile cunoscut sub notația E 32. Acest program simplifică normele contabile emise anterior pentru a reduce soluțiile posibile de aplicare.

Pe plan european preocupările de armonizare a contabilității diferitelor țări sînt mai vechi.

În anul 1968 s-a difuzat țărilor membre ale Pieței Comune un cadru contabil general.

În anul 1978 s-a emis Directiva a IV-a cu aplicare în țările Pieței Comune, prin care se stabilesc documente de sinteză contabilă aproximativ similare și reguli de evaluare a patrimoniului.

În vederea armonizării contabilității grupurilor economice care au sub controlul lor filiale cu activități economice s-a emis Directiva a VII-a care prevede reguli de întocmire a bilanțurilor contabile și a folosirii conturilor de consolidare de către astfel de unități.

În anul 1983 s-a emis Directiva a VIII-a pentru țările Pieței Comune prin care se stabilesc principii de uni-

ficare a conturilor folosite. Se recomandă ca fiecare țară să emită reguli de funcționare a conturilor preconizate de această directivă.

Urmare acestor directive țările vest-europene au emis prin grija organismelor contabile naționale norme contabile armonizate concretizate în:

- reguli generale de evaluare a patrimoniului;
- un vocabular (limbaj) de specialitate comun;
- documente de sinteză contabile comune.

Fiecare țară a adus, însă, anumite elemente specifice în concretizarea soluțiilor practice de aplicare a normelor contabile armonizate recomandate de organismele internaționale.

1.2. CONCEPTUL ȘI STRUCTURA CONTABILITĂȚII ECONOMIEI DE PIATĂ

În concepția vest-europeană contabilitatea se poate defini ca o memorie scrisă constituită într-un sistem de informații în serviciul întreprinderii.

Ea culege date, le selectează, le tratează și le transmite utilizatorilor cărora le sînt destinate, în vederea fundamentării aprecierilor asupra situației economico-financiare prezente și de perspectivă a întreprinderii.

Contabilitatea trebuie să aducă servicii întreprinzătorilor.

În cele ce urmează vom prezenta sistemul de contabilitate francez, recunoscut în rîndul țărilor vest-europene pentru temeinicia organizării lui.

Franța a înființat încă în anul 1946 o Comisie a Normării Contabilității, care a devenit un an mai tîrziu Consiliul Superior al Contabilității. În anul 1957 acesta a devenit Consiliul Național al Contabilității organizat pe lîngă Ministerul Economiei și Finanțelor.

Activitatea acestor organisme s-a concretizat în aplicarea unui plan contabil general în 1947 și a unui plan contabil general revizuit în anul 1957.

Din anul 1984 s-a trecut la un plan contabil general îmbunătățit. Revizuirea planului contabil general din 1957 a fost necesară din două motive:

a) Evoluțiile juridice, economice și sociale care s-au produs în Franța în cei 25 de ani de la aplicarea planului contabil general elaborat în 1957.

b) Realizarea unei armonizării a contabilității franceze cu contabilitatea celorlalte țări din Comunitatea Economică Europeană.

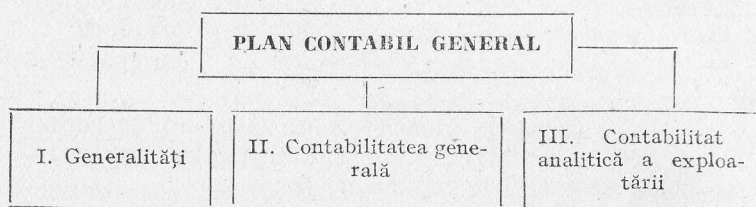
Planul contabil general francez din 1984 și-a propus următoarele obiective:

- Îmbunătățirea contabilității;
- Înțelegerea și controlul diferitelor contabilități ale asociațiilor profesionale;
- Compararea informațiilor contabile;
- Centralizarea contabilităților pînă la nivelul economiei naționale.

Structura sistemului de contabilitate francez redat în anexa alăturată este explicat astfel:

Anexa I

STRUCTURA SISTEMULUI DE CONTABILITATE FRANCEZ



- Dispoziții generale
- Terminologie contabilă
- Plan de contur

- Reguli de evaluare a patrimoniului și de determinare a rezultatelor financiare.
- Funcționarea conturilor contabilității generale.
- Documente de sinteză contabilă.

- Operații preluate din contabilitatea generală.
- Operații exclusive ale contabilității analitice.

I. GENERALITĂȚI

1. *Dispozițiile generale ale planului contabil general* au un caracter sumar și se referă la:

- principiile generale ale contabilității;
- registrele de contabilitate, respectiv instrumentele de lucru ale contabilității;
- regulile de înregistrare în conturi;
- prevederi privind folosirea calculatoarelor electronice la prelucrarea datelor contabile.

2. *Terminologia contabilă recomandată.* Se prezintă, în ordine alfabetică, definiții ale unui număr de cca. 200 de termeni folosiți în contabilitate.

S-a emis de fapt un glosar de termeni, care fac de obicei obiectul de studiu al manualelor și literaturii de specialitate. Acest glosar contribuie la înlăturarea interpretărilor controversate, deși uneori formulările au un caracter destul de general.

Termenii folosiți pot avea o răspîndire mai mare, dar și o folosire specifică.

3. *Planul de conturi.* Se bazează pe clasificarea zecimală a conturilor. Simbolul contului alături de titlul contului servește la identificarea operațiilor ce se înregistrează în contabilitate.

Cuprinde 9 clase de conturi structurate pe două circuite (secțiuni) ale contabilității și anume: contabilitatea generală și contabilitatea analitică a exploatării.

La rîndul ei, contabilitatea generală cuprinde trei categorii de conturi și anume: conturi de bilanț, conturi de rezultate, conturi speciale.

Pe baza planului contabil general se pot elabora planuri contabile specifice de către organizațiile profesionale, care sînt forme proprii de organizare a economiei franceze și care acoperă toate ramurile și subramurile sale de activitate.

Aceste organizații profesionale trebuie să obțină pentru planurile de conturi specifice avizul Consiliului Național al Contabilității. Avizul în cauză se referă la:

- legătura cu principiile, regulile și modalitățile planului contabil general;
- lista conturilor adaptate din planul contabil general;

— interpretări specifice ale anumitor dispoziții din planul contabil general, dacă sînt necesare;

— completările introduse în planul de conturi specifice în cadrul prevederilor de ansamblu al planului contabil general;

— eventualele adaptări ale dispozitivului de ansamblu al planului contabil general.

II. CONTABILITATEA GENERALĂ

Contabilitatea generală numită și contabilitate financiară are ca obiect înregistrarea tuturor operațiilor care afectează patrimoniul întreprinderilor spre a determina rezultatele financiare ale acestora.

Datorită faptului că obiectul său este omogen, fără diferențe apreciable de la o unitate la alta, face ca în practică contabilitatea generală să fie unitară și în același timp obligatorie.

Ea prezintă un interes major pentru stat, care vrea să controleze aplicarea metodelor de evaluare a diferitelor elemente ale patrimoniului și stabilirea rezultatelor ce formează baza de determinare a impozitelor pretinse de fisc.

Contabilitatea generală prezintă următoarele caracteristici:

a) Se realizează după o schemă normalizată, respectiv unificată, impusă de către autoritățile fiscale și de cerințele de control ale statului;

b) Este organizată în vederea prezentării patrimoniului organismelor și persoanelor externe;

c) Prezintă patrimoniul într-o viziune globală, nepropunîndu-și furnizarea unor informații de detaliu;

d) Rezultatele financiare au în vedere, de regulă, un ciclu de un an, din rațiuni juridice și fiscale.

Contabilitatea generală are și anumite limite și anume:

a) Nu permite decît comparări în timp și în spațiu (între întreprinderi) ale rezultatului global și ale bilanțului întreprinderii;

b) Rezultatul global, calculat anual, nu este suficient pentru a conduce bine gestiunea întreprinderii. Nu permite cunoașterea contribuției fiecărui produs sau sector de activitate la rezultatele financiare ale întreprinderii.

Aceste limite ale contabilității generale sînt *suplinite* de contabilitatea analitică a exploatării.

Regulile referitoare la contabilitatea generală formează obiectul a 3 capitole:

1. *Reguli de evaluare a patrimoniului și de determinare a rezultatelor financiare.* Pentru evaluarea elementelor patrimoniale se folosesc costurile efective, numite costuri istorice. La inventarierea lor se ține seama de valoarea de utilitate la data respectivă, adică la prețul presupus a fi acceptat de un eventual cumpărător. În cazul în care valoarea de utilitate este mai mică decît valoarea de înregistrare, adică decît costurile efective, diferența respectivă nu modifică aceste costuri, ci se impută cheltuielilor.

Pentru determinarea rezultatelor financiare sînt definite amănunțit veniturile, cheltuielile și rezultatul exercițiului. Acesta trebuie să fie egal cu diferența dintre venituri și cheltuieli dar și cu diferența între capitalurile proprii la începutul și sfîrșitul exercițiului respectiv.

2. *Funcționarea conturilor din contabilitatea generală.* Conturile contabilității generale se pot grupa astfel:

a) Conturi bilanțiere, adică conturi ce reflectă posturi de bilanț, care fac obiectul următoarelor clase:

— clasa 1 „Conturi de capital“

— clasa a 2-a „Conturi de imobilizări“

— clasa a 3-a „Conturi de stocuri și producție în curs“

— clasa a 4-a „Conturi de terți“

— clasa a 5-a „Conturi financiare“

b) Conturi de rezultate, cuprinse în clasele:

— 6 „Conturi de cheltuieli“

— 7 „Conturi de venituri“

c) Conturi speciale, cuprinse în clasa a 8-a ce poartă aceeași denumire.

Conturile din clasele 1—5 se mai numesc și conturi de mișcări patrimoniale, soldul lor fiind reflectat în bilanțul contabil.

Conturile din clasele 6—7 servesc la determinarea rezultatelor financiare, soldurile fiind închise, de regulă anual, printr-un cont din clasa 1, respectiv, 12 „Rezultatul exercițiului“, care apare în bilanț.

Conturile din clasa a 8-a sînt conturi în afara bilanțului care se folosesc pentru obținerea de informații necesare completării anexei la bilanț.

Funcțiunea contabilă a conturilor este dată de poziția lor în bilanț. Se au în vedere regulile universale de funcționare a conturilor de activ și pasiv.

3. *Documentele de sinteză contabilă.* Sînt reprezentate de: bilanțul contabil, anexa la bilanț, contul de rezultate și tabloul de finanțare.

În timp ce primele 3 documente sînt obligatorii pentru toate întreprinderile, tabloul de finanțare este facultativ.

III. CONTABILITATEA ANALITICĂ A EXPLOATĂRII

Poate fi definită diferit și anume contabilitate analitică, contabilitatea exploatării sau contabilitatea gestiunii interne.

Conducerea ei nu este obligatorie pentru întreprinderi dar este utilă, fiind considerată în fapt contabilitatea activității de producție.

Caracteristicile contabilității analitice pot fi formulate astfel:

a) Are ca obiect gestiunea internă a patrimoniului. Ea oferă un avantaj de soluții din care întreprinderea trebuie să aleagă pe cele mai bune.

b) Este o contabilitate suplă, adică adaptabilă la toate întreprinderile oricare ar fi mărimea lor, activitatea și structura lor.

c) Este condusă cu o periodicitate variabilă, adeseori legată de ciclul de exploatare.

d) Acoperă insuficiențele contabilității generale în materie de gestiune.

Operațiile înregistrate în contabilitatea analitică a exploatării se împart în două categorii:

a) Operații preluate din contabilitatea generală, care reprezintă o reflectare a acestora cum sînt: stocurile inițiale, achizițiile de stocuri, cheltuielile de exploatare efectuate, veniturile de exploatare obținute, pierderile și beneficiile determinate și înregistrate global în contabilitatea generală.

Aceste operații sînt supuse unei duble înregistrări și anume:

— în contabilitatea generală, într-o formă generalizată;

— în contabilitatea analitică, într-o formă detaliată.

b) Operații înregistrate în mod exclusiv în contabilitatea analitică a exploatării, care se referă la transformările ce au loc în cadrul proceselor industriale sau de altă natură.

Conturile cu care operează contabilitatea analitică fac parte din clasa a 9-a a planului de conturi și sînt următoarele:

- 90 — Conturi de reflectare, prin intermediul lor fiind introduse în contabilitatea analitică valorile înregistrate în contabilitatea generală;
- 91 — Reclasarea prealabilă a cheltuielilor și veniturilor din contabilitatea generală;
- 92 — Centre de analiză (puncte de lucru și secții pentru care se colectează cheltuielile);
- 93 — Costul produselor stocate;
- 94 — Stocuri;
- 95 — Costurile produselor vîndute;
- 96 — Abateri de la costurile prestabilite;
- 97 — Diferențe de prelucrare contabilă;
- 98 — Legături interne;
- 99 — Rezultatele contabilității analitice.

După cum rezultă din descrierea făcută mai sus, în concepția franceză separarea între contabilitatea generală și contabilitatea analitică a exploatării constituie originalitatea și particularitatea principală a întregului sistem contabil.

Acest sistem de contabilitate reprezintă o alternativă a sistemului integrat de contabilitate care alcătuiește un tot unitar folosit în prezent în țara noastră.

1.3. TERMINOLOGIA CONTABILĂ

Din sistemul de contabilitate al economiilor de piață face parte și un dicționar de termeni specifici, care are ca scop să stabilească o terminologie contabilă unitară, racordată la normele contabile internaționale.

Terminologia contabilă cuprinde termeni ce sînt definiți în mod general, ei putînd avea o răspîndire mai mare sau mai mică.

În cele ce urmează, redăm semnificația pentru contabilitatea românească a câtorva din termenii specifici contabilității franceze;

— *Acțiuni*. Titluri reprezentînd drepturile unui acționar, ale unei societăți pe acțiuni, mai ales dreptul de vot și drepturile patrimoniale.

— *Acțiuni proprii*. Acțiuni emise de societate și deținute de ea însăși (în funcție de condițiile și limitele impuse de legislația națională).

— *Ambalaje pierdute (nerecuperabile)*. Ambalaje destinate a fi livrate odată cu conținutul fără obligația restituirii lor.

— *Ambalaje recuperabile*. Ambalaje susceptibile de a fi conservate de terți și pe care cumpărătorul se angajează să le recupereze în condițiile determinate.

— *Angajamente*. Drepturi și obligații ale căror efecte asupra valorii sau conținutului patrimoniului sînt subordonate realizării unor condiții.

— *Capital individual*. Diferența între valoarea elementelor active și valoarea elementelor pasive pe care întreprinzătorul le aduce la înființarea întreprinderii exploatate sub formă individuală. Ulterior capitalul individual inițial se modifică prin aporturi și retrageri de capital și prin afectarea rezultatelor exercițiilor.

— *Cheltuieli de personal*. Ansamblul salariilor personalului întreprinderii și, dacă este cazul, întreprinzătorului individual în compensația muncii prestate. De asemenea, se cuprind în această categorie: cotizațiile de asistență socială, cotizațiile pentru plata concediilor, suplimente familiale, vărsăminte pentru case de pensii, opere sociale etc.

— *Cifra de afaceri*. Suma totală a afacerilor realizate de întreprindere cu terții potrivit obiectului său de activitate.

— *Conturi anuale*. Documente de sinteză componente ale bilanțului, ale contului de rezultate și ale anexei la bilanț. Ele formează un tot indestructibil și trebuie să dea o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatului întreprinderii.

— *Cont de rezultat*. Document de sinteză care cuprinde modul de formare a rezultatului exercițiului. Face parte din conturile anuale.

— *Convenții contabile*. Principii contabile fundamentale de organizare a contabilității.

— *Concesiune*. Operația prin care un bun public este dat în exploatare unor persoane juridice sau fizice.

— *Cost de achiziție*. Prețul de cumpărare al unui bun, la care se adaugă taxele fiscale și cheltuielile de aprovizionare.

— *Cost adăugat*. Costul activităților proprii întreprinderii adăugat la acela al cumpărărilor de bunuri și servicii utilizate.

— *Cost de distribuție*. Ansamblul costurilor angajate de întreprindere pentru a pune produsele și serviciile sale la dispoziția clienților. El cuprinde cheltuieli directe și indirecte aferente activității de distribuție (desfacere).

— *Cost istoric*. Prețul de înregistrare în contabilitate a bunurilor existente în momentul achiziției sau producerii lor. El nu ține seama de efectele de variație interioară a prețurilor specifice, nici de variațiile puterii de cumpărare generală a monedei.

— *Cost de producție*. Costul de fabricație al unui bun în întreprindere.

— *Creanțe de exploatare*. Creanțe formate cu ocazia ciclului de exploatare.

— *Cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții*. Cheltuieli a căror repartizare asupra rezultatelor se face în mai multe exerciții.

— *Cheltuieli amînate*. Cheltuieli înregistrate în cursul exercițiului, dar care se reportează pe produse ce se vor realiza în viitor. Se mai numesc cheltuieli anticipate.

— *Depuneri și garanții*. Sume vărsate terților cu titlu de garanție a execuției contractului și indisponibile pînă la realizarea unei condiții de suspendare.

— *Devalorizare*. Diferența în minus între valoarea brută și valoarea netă din contabilitatea unui element de activ. Ea este constatată, după caz, prin provizioane sau amortizări pentru depreciere.

— *Disponibilități (lichidități)*. Numerar sau valori asimilabile numerarului care pot fi convertite în numerar la valoarea lor nominală.

— *Dividende*. Profitul distribuit asociaților din cadrul unei societăți.

— *Documente de sinteză*. Situații periodice prezen-tînd starea de fapt și rezultatele întreprinderii. Ele cu-

prind: bilanțul, contul de rezultate, anexa la bilanț și, uneori, tabloul de finanțare al activității.

— *Diferențe din reevaluare.* Corecția diferenței în plus rezultată între valorile de utilizare și valorile nete contabile ale elementelor de activ (materiale și financiare) imobilizate.

— *Ecart (abatere).* Diferența dintre o dată de referință și o dată stabilită. Exemplu: diferența între prețul prevăzut și prețul realizat, între cantitatea alocată și cantitatea consumată.

— *Fond comercial.* Imobilizare ce nu poate face obiectul unei evaluări precise. El concurează la menținerea sau dezvoltarea potențialului de activitate al întreprinderii. Exemplu: clientela, nume comercial, firmă, piață de desfacere etc.

— *Hiperinflație.* Situația economică a unei țări care se caracterizează prin următoarele elemente:

— vânzările și cumpărările pe credit sînt încheiate la prețuri care țin cont de pierderea puterii de cumpărare așteptată pe durata creditului, chiar dacă această durată este scurtă;

— populația preferă să conserve disponibilitățile sale monetare într-o monedă străină relativ stabilă;

— dobînzile, salariile și prețurile sînt legate de un indice de preț;

— rata cumulată a inflației pe trei ani depășește 100%.

— *Imagine fidelă.* Caracteristică atribuită contabilității de a reflecta situația reală a patrimoniului, a situației financiare, precum și a rezultatului întreprinderii.

— *Imobilizări corporale.* Bunuri (materiale) asupra cărora se exercită un drept real.

— *Imobilizări financiare.* Categorie de imobilizări constituite de anumite creanțe și de anumite titluri.

— *Imobilizări necorporale.* Alte imobilizări decît imobilizările corporale și imobilizările financiare.

— *Impunerea amînată (impozit amînat).* Modalitate de înregistrare a impozitului datorat, care urmează a fi plătit în exercițiile viitoare.

— *Impunere latentă nedeclarată.* Impozit necalculat și nedeclarat, ca urmare a unor evenimente apărute ulterior, necunoscute, la data stabilirii impozitelor datorate.

— *Lista de conturi.* Plan metodic al conturilor unei întreprinderi.

— *Logistice.* Ansamblu de programe, procedee, reguli și documentații privind prelucrarea de date.

— *Mărfuri.* Tot ceea ce întreprinderea cumpără pentru a revinde în aceeași stare.

— *Marjă.* Diferența între un preț de vînzare și costul unui produs. O marjă este în general stabilită plecînd de la costul la care ea îi corespunde.

— *Părți sociale.* Titluri reprezentînd drepturile unui asociat într-o societate cu răspundere limitată sau într-o societate de persoane, mai ales dreptul de vot și drepturile patrimoniale.

— *Provizioane pentru riscuri și cheltuieli.* Provizii evaluate la închiderea conturilor care sînt destinate a acoperi riscuri și cheltuieli pe care evenimentele survenite sau în curs le fac probabile, care sînt net precizate ca obiect dar a căror realizare este incertă.

— *Reduceri asupra vînzărilor.* Diminuarea prețului practicat în afara facturilor. Ele cuprind: rabatul, remiza și reducerea de preț.

— Rabatul este o reducere practică excepțional asupra prețului de vînzare convenit prealabil pentru a ține cont, de exemplu, de un deficit de calitate sau de conformitate a obiectelor vîndute.

— Remiza este o reducere practică în mod obișnuit asupra prețului curent de vînzare.

— Reducerea este o diminuare a prețului de vînzare calculat pe ansamblul operațiunilor făcute cu același terț pentru o perioadă determinată.

— *Rezerve.* Beneficii destinate întreprinderii pînă la decizia contrară a organelor competente.

— *Rezultatul exercițiului.* Diferența dintre veniturile și cheltuielile exercițiului.

— *Tablou de finanțare.* Tabel explicativ al variațiilor patrimoniului și al structurii financiare al unei întreprinderi în cursul perioadei de referință.

— *Taxa pe valoare adăugată (T.V.A.)* Impozit indirect constînd într-un sistem general de impozitare al prețurilor de vînzare al bunurilor vîndute.

— *Valoarea de întrebuințare (utilizare).* Evaluarea unui bun din inventar la prețul presupus că l-ar accepta

să-l dea un cumpărător eventual întreprinderii, în starea și locul unde se găsește numitul bun.

— *Valoarea de piață.* Preț de piață la o dată precisă pentru un bun sau un element precizat net în ce privește natura și obiectul său.

— *Valoarea lichidativă (disponibilă).* Valoarea de realizare netă a cheltuielilor elementelor active și pasive, în ipoteza în care continuitatea exploatării nu este asigurată.

1.4. CONDIȚIILE ȘI PRINCIPIILE DE ORGANIZARE ALE CONTABILITĂȚII GENERALE

Informațiile furnizate de contabilitatea generală utilizatorilor trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) Să fie oferite cu *regularitate*, în mod operativ, în conformitate cu prevederile juridice și economice existente;

b) Să fie sincere și să rezulte din aplicarea cu bună credință a regulilor și procedurile contabile.

Organizarea contabilității generale a economiei de piață se bazează pe următoarele convenții contabile, respectiv principii contabile.

a) *Continuitatea de exploatare.* Activitatea unei întreprinderi este urmărită în accepțiunea de continuitate ca o funcțiune într-un viitor previzibil. În consecință, evaluările elementelor patrimoniale, sînt efectuate într-o perspectivă continuă a activității întreprinderii. La finele anului calendaristic, considerat un exercițiu financiar, se întocmesc documentele de sinteză contabilă amintite în paragraful precedent.

Dacă activitatea întreprinderii este întreruptă în timpul anului printr-o decizie de lichidare, continuitatea exploatării se întrerupe la data respectivă trebuind să se întocmească documentele de sinteză contabilă.

b) *Independența exercițiilor sau autonomia exercițiilor.* Exercițiile contabile au, de regulă, așa cum s-a arătat, o durată de 12 luni. În această perioadă efectele tranzațiilor și a altor evenimente sînt luate în considerare din momentul în care se produc și nu din momentul mișcării sau decontării lor.

Datorită acestui principiu se poate spune despre contabilitatea economiei de piață că este o contabilitate de angajamente. El impune folosirea alături de cheltuielile efective (de plată) și a cheltuielilor preliminate, ori alături de veniturile de primit și a veniturilor preliminate.

De asemenea, în legătură cu terții se folosesc conturi de debitori și de creditori.

c) *Prudența.* Principiul prudenței impune aprecierea justă a faptelor pentru a evita riscul în viitor, adică incertitudinile prezente care ar putea afecta situația financiară de viitor.

Prudența presupune, printre altele, stabilirea la finele anului a unui patrimoniu real care poate fi valorificat la prețurile pieței libere la data respectivă, indiferent de prețurile cu care figurează în contabilitate.

Aplicarea prudenței nu trebuie să ducă la crearea de rezerve ascunse, respectiv de provizioane excesive.

d) *Permanența metodelor, cunoscută și sub denumirea de principiul fixismului.* Coerența și compatibilitatea informațiilor contabile implică constanță în aplicarea regulilor și procedurilor de evaluare a patrimoniului precum și în prezentarea lor prin documentele de sinteză contabilă.

Metodele de lucru contabile trebuie să rămînă aceleași de la un exercițiu la altul. Pot totuși să apară schimbări de metode, dacă o altă procedură se dovedește mai bună pentru informarea întreprinderii. În această ipoteză trebuie prezentată clar schimbarea procedurii și calculată influența ei asupra exercițiului financiar curent.

e) *Costul istoric.* Este considerat costul efectiv al elementelor patrimoniale procurate. Se folosește la înregistrarea în contabilitate a tuturor elementelor de activ și de pasiv.

f) *Bilanțul de deschidere a unui exercițiu trebuie să corespundă bilanțului de încheiere a exercițiului precedent.* Se interzice modificarea patrimoniului de la sfîrșitul anului ce trebuie raportat la începutul anului viitor.

g) *Documentele de sinteză contabilă* trebuie să prezinte situația financiară reală la data întocmirii lor. Este cazul bilanțului contabil, anexa la bilanț, contul de rezultat și tabloul de finanțare.

h) *Noncompensația*. Presupune interdicția compensărilor între avere și datorii, între drepturi și angajamente, între elementele de activ și de pasiv.

De asemenea, nu pot fi compensate pozițiile de cheltuieli cu cele de venituri.

1.5. EVALUAREA PATRIMONIULUI

Inregistrarea în contabilitate a elementelor patrimoniale se face, așa cum prevăd convențiile (principiile) contabilității economiei de piață enunțate, la costul istoric, adică la costul efectiv al acestora.

Evaluarea patrimoniului la cost istoric permite obținerea de informații obiective asupra acestuia și se sprijină pe ideea că un capital este menținut dacă activele nete la sfârșitul perioadei exprimate la prețurile efective ale „intrărilor” sînt egale cu costurile nete de la începutul perioadei.

Costul istoric al elementelor de activ se formează în funcție de modalitatea procurării acestora și anume: prin cumpărare, prin prelucrare în unitate, prin contribuția unor persoane din afara întreprinderii la creșterile de capital ale acesteia.

În cazul cumpărării elementelor de activ costul istoric este dat de costul de achiziție format din:

— prețul de cumpărare inclus în factura furnizorului;

— taxe fiscale și impozite, în care nu se include taxa pe valoarea adăugată (T.V.A.);

— cheltuieli legate de aprovizionarea activului.

În cazul producerii în unitate a unor elemente de activ costul istoric este dat de prețul de producție format din:

— costul de achiziție a materiei prime utilizate;

— cheltuieli indirecte repartizate bunului, respectiv

— cheltuieli indirecte repartizate bunului respectiv produs, dar numai a celor rezonabile (o parte din cheltuielile indirecte nu se includ în prețul de producție).

În cazul contribuției unor persoane la creșterea capitalului întreprinderii, costul istoric este dat de valoarea atribuită bunurilor aduse în întreprindere. Această valoare nu poate să depășească valoarea pieții în cazul achiziționării lor de la furnizorii obișnuiți. În valoarea contribuției se cuprinde și impozitul și alte cheltuieli aferente.

Rezultă din cele prezentate că pentru același element patrimonial prețurile unitare de intrare, deci costurile istorice pot să fie diferite în funcție de variația elementelor componente. Se pune, în consecință, problema prețurilor folosite la contabilitatea ieșirii elementelor patrimoniale de la locurile de depozitare. Metodele utilizate în acest scop sînt diferite și conduc fiecare la rezultate diferite.

Se practică mai frecvent 3 metode de evaluare a ieșirilor de elemente patrimoniale și anume:

a) *Metoda „FIFO”* (first in, first out) sau prima intrare — prima ieșire, potrivit căreia costul unitar al primei intrări este atribuit primei ieșiri indiferent de costurile unitare ale următoarelor intrări.

Această metodă prezintă neajunsul că în perioada de inflație conduce la un profit brut mai mare și la o valoare de inventar finală mai ridicată. De aici rezultă că întreprinderea va plăti fiscului impozite mai mari.

b) *Metoda „LIFO”* (last in, first out) sau ultimul intrat — primul ieșit, potrivit căreia costul unitar al ultimei intrări este atribuit primei ieșiri indiferent de costurile unitare ale celorlalte intrări.

Prin folosirea acestei metode se ajunge la o apropiere a costurilor celor mai recente operații la rezultatele perioadei.

Prezintă dezavantajul că în perioada de inflație duce la o diminuare a profitului net de exploatare.

c) *Metoda prețului mediu de cumpărare ponderat cu cantitățile intrate*, este o variantă de compromis între celelalte metode, limitînd efectele contradictorii ale acestora.

Este o metodă mai apropiată de realitate, dar greoaie, necesitînd multe calcule.

Periodic, de regulă la sfârșit de an, patrimoniul existent se inventariază și se evaluează la valoarea de între-

bunătate, adică la prețul posibil de valorificare la data efectuării inventarului.

Se face apoi compararea valorii de intrare (costul istoric) al patrimoniului existent cu valoarea de inventar, operație care poate genera două situații:

a) Când valoarea de inventar este mai mare decât valoarea de intrare, apare o plus-valoare latentă, care nu se înregistrează în contabilitate.

b) Când valoarea de inventar este mai mică decât valoarea de intrare, apare o minus-valoare latentă, care este contabilizată.

Minus-valoarea rezultată la inventarierea elementelor de activ denotă o depreciere a acestora. Deprecierea activelor poate fi de două feluri:

— *deprecierea ireversibilă*, specifică imobilizărilor care se înregistrează în contabilitate ca amortizări;

— *depreciere reversibilă*, specifică stocurilor și altor elemente de activ care se înregistrează în contabilitate ca provizioane.

Atât amortizările cât și provizioanele generează pentru întreprindere cheltuieli, care influențează rezultatele exercițiului.

Particularități ale evaluării diferitelor elemente patrimoniale se vor trata în capitolele următoare.

1.6. OBIECTUL ȘI METODA CONTABILITĂȚII GENERALE

Contabilitatea generală este unul din centrii nervoși ai întreprinderii al cărui rol este de a dirija și regla relațiile economice interne și externe ale acesteia.

Pe plan intern contabilitatea generală este instrumentul de informare cu privire la gestionarea financiară a patrimoniului întreprinderii.

Pe plan extern contabilitatea generală este instrumentul care permite informarea terților, inclusiv a statului, despre rezultatele financiare ale întreprinderii.

Contabilitatea generală nu este numai un sistem de colectare a informațiilor exprimate cifric. Ea este și un

instrument de analiză și de sinteză, realizând astfel un control al eficienței gestiunii economice.

Facilitează alegerea variantelor posibile de dezvoltare a unităților și de creștere a profitului. Dar ea nu va oferi niciodată o decizie gata realizată. Informațiile pe care le furnizează sînt supuse analizei economice în urma căreia conducătorul unității adoptă decizii pertinente.

Contabilitatea generală prezintă caracteristici asemănătoare pentru toate întreprinderile indiferent de importanța și obiectul lor de activitate. În funcție de specificul întreprinderilor ea se va putea adapta caracteristicilor proprii ale activității unităților cu respectarea regulilor de armonizare stabilite pe plan național.

Obiectul contabilității generale cuprinde reflectarea patrimoniului întreprinderilor și a rezultatelor mișcării și transformării acestuia.

Patrimoniul întreprinderii este reflectat de contabilitate sub aspectul componenței lui cu ajutorul posturilor de activ și sub aspectul provenienței lui cu ajutorul posturilor de pasiv.

În funcție de structura activelor și pasivelor putem prezenta patrimoniul întreprinderii sub următoarea grupare:

a) *Posturi de activ*, formate din: active fixe, stocuri, valori realizabile, valori disponibile.

Activele fixe sînt reprezentate de imobilizările corporale, necorporale și financiare.

Stocurile reflectă materiile prime, materialele, produsele finite, mărfurile și alte active circulante materiale.

Valorile realizabile sînt constituite din creanțe în favoarea întreprinderii, respectiv din active în curs de decontare sau încasare.

Valorile disponibile sînt cunoscute ca active bănești, respectiv mijloace de trezorerie.

b) *Posturi de pasiv* formate din capitaluri proprii, datorii pe termen lung și datorii pe termen scurt.

Capitalurile proprii sînt formate din contribuțiile asociaților și acționarilor la formarea capitalului social, rezervele de capital, rezultatele exercițiilor integrate capitalurilor precum și surse asimilate celor proprii cum sînt subvențiile pentru investiții.

Datoriile pe termen lung sînt reprezentate de credite bancare și de la alte persoane juridice și fizice a căror rambursare depășește, de regulă, un an de zile.

Datoriile pe termen scurt sînt cunoscute ca pasive stabile provenite din activitatea curentă.

În afara patrimoniului bilanțier menționat mai sus, contabilitatea generală are în obiectul său de lucru și cheltuielile și veniturile întreprinderii. Ele se urmăresc într-o structură adecvată iar la sfîrșitul exercițiului sol-
dul obținut din compensarea lor influențează capitalurile proprii ale întreprinderii.

Contabilitatea generală a economiei de piață își realizează sarcinile ce derivă din obiectul ei prin intermediul *metodei contabilității*, care utilizează mai multe elemente de bază specifice acesteia, cunoscute în literatura de specialitate și sub denumirea de procedee ale metodei contabilității.

Metoda contabilității generale este definită ca fiind totalitatea principiilor și procedeelor (contul, balanța de verificare, bilanțul, inventarierea, evaluarea, calculația și documentele) folosite de contabilitate pentru reflectarea și controlul tuturor elementelor ce se includ în obiectul ei.

Principiile și procedeele care formează metoda contabilității generale a economiei de piață sînt, în general, aceleași în diferitele contabilități naționale. Diferă modul lor de aplicare, ele putînd fi influențate de normele contabile legiferate în cadrul fiecărei țări, de particularitățile diferitelor sectoare economice și de metodele contabile adaptate și făcute cunoscute ca aplicabile de fiecare întreprindere.

1.7. PLANUL DE CONTURI

Planul de conturi este o parte componentă a sistemului de contabilitate generală dintr-o economie de piață.

Pentru materialul de față vom folosi un plan de conturi elaborat de Ministerul Economiei și Finanțelor

din Franța pentru a fi avut în vedere în acțiunea de modernizare a contabilității românești.

Acesta, anexat prezentului capitol, este un plan de conturi zecimal. Cuprinde 7 clase de conturi, din care clasele 1 — 5 cuprind conturi bilanțiere iar clasele 6 — 7 cuprind conturi de rezultate care nu apar în bilanț.

Cele 7 clase de conturi sînt următoarele:

— Clasa 1. *Conturi de capitaluri*, ce se referă la sursele proprii, asimilate celor proprii și a împrumuturilor pe termen lung, necesare activității întreprinderii.

— Clasa 2. *Conturi de imobilizări*, ce cuprinde activele fixe, stabile, de natura imobilizărilor necorporale, corporale și financiare.

— Clasa 3. *Conturi de stocuri și comenzi în curs de execuție*, ce au în vedere activele circulante materiale.

— Clasa 4. *Conturi de terți*, ce se referă la creanțele și datoriile întreprinderii.

— Clasa 5. *Conturi financiare*, ce reflectă operațiile financiare ale întreprinderii, îndeosebi activele bănești.

— Clasa 6. *Conturi de cheltuieli*, ce se referă la cheltuielile de orice natură ale întreprinderii urmărite după o structură specifică.

— Clasa 7. *Conturi de venituri*, prin care se urmăresc veniturile întreprinderii într-un exercițiu.

La finele exercițiului conturile de cheltuieli și venituri se soldează.

Planul de conturi expus mai sus prezintă cîteva caracteristici:

a) Simbolul conturilor nu este identic ca mărime. El fiind format din 2 la 4 cifre.

Conturile formate din 2 cifre corespund unei grupe de conturi dar vor fi folosite ca și conturi sintetice operaționale dacă nu se detaliază pe alte conturi.

Conturile cu 3 cifre pot apare în două variante și anume:

— conturi sintetice cu 3 cifre ce nu se detaliază pe alte conturi care sînt considerate operaționale;

— conturi sintetice cu 3 cifre care se detaliază pe alte conturi cu 4 cifre. În acest caz conturile cu 3 cifre rămîn conturi neoperaționale, iar cele cu 4 cifre se vor considera subconturi sintetice operaționale asociate.

b) Cifra 9 în poziția a III-a a conturilor cu 3 cifre sau în poziția a IV-a a conturilor cu 4 cifre schimbă

funcția contabilă a contului respectiv față de conturile asociate.

Așa, de exemplu, conturile 131 „Subvenții pentru echipament” și 138 „Alte subvenții pentru investiții” au funcția contabilă de activ, dar contul 139 „Impozit datorat, amînat la plată” are funcția contabilă de pasiv.

De asemenea, conturile 1611 „Suma împrumutată” și 1618 „Dobînzii”, ambele referitoare la împrumuturile obligatorii au funcția contabilă de pasiv, dar contul 1619 „Prime de rambursare” are funcția contabilă de pasiv.

c) Cifra 9 în poziția a II-a pentru conturile din clasele 1 — 5 se referă la provizioane aferente activelor ce fac obiectul acestor clase. Așa este cazul conturilor 19, 29, 39, 49 și 59, toate fiind conturi de provizioane.

ANEXA 2

PLANUL DE CONTURI GENERAL

CLASA 1

CONTURI DE CAPITALURI

10. CAPITAL ȘI REZERVE

101. CAPITAL

1011. Capital subscris vărsat (societate) sau capital individual (întreprindere individuală)

1012. Capital subscris nenominalizat *vărsat*

1019. Acționari — capital subscris nenominalizat

102. PRIME LEGATE DE CAPITAL

1021. Prime de emisiune

1022. Prime de fuzionare

104. DIFERENȚE DIN REEVALUAREA ACTIVELOR CORPORALE ȘI FINANCIARE

105. DIFERENȚE DE ECHIVALENȚA A TITLURILOR

106. REZERVE

1061. Rezerve legale

1063. Rezerve statutare

1068. Alte rezerve

107. SUME REPORTATE

108. CONTUL ÎNTREPRINZĂTORULUI

11. CAPITAL RAMBURSABIL ADUS DE STAT

12. REZULTATUL EXERCITIULUI

13. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII

131. SUBVENȚII PENTRU ECHIPAMENT

138. ALTE SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII

139. IMPOZIT DĂTORAT, AMÎNAT LA PLATA

14. PROVIZIOANE REGLEMENTATE

141. PROVIZIOANE REGLEMENTATE

149. PROVIZIOANE REGLEMENTATE ÎNSCRISE ÎN DATORIA DE IMPOZIT AMÎNAT

15. ÎMPRUMUTURI PARTICULARE PE DURATA NE-DETERMINATĂ

151. SUMA ÎMPRUMUTATĂ

158. DOBÎNZI

16. ALTE ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE

161. ÎMPRUMUTURI OBLIGATARE

1611. Suma împrumutată

1618. Dobînzii

1619. Prime de rambursare

163. ÎMPRUMUTURI DE LA INSTITUȚII DE CREDIT ALTELE DECÎT BĂNCILE

1631. Suma împrumutată

1638. Dobînzii

164. DATORII DE LOCAȚIE

1641. Suma împrumutată

1648. Dobînzii

165. DEPUNERI ȘI GARANȚII PRIMITE

166. ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ÎNSOȚITE DE CONDIȚII PARTICULARE

1661. Suma împrumutată

1668. Dobînzii

167. DATORII DEPENDENTE DE PARTICIPAȚII

1671. Suma împrumutată

1678. Dobînzii

168. ALTE ÎMPRUMUTURI

1681. Suma împrumutată

1688. Dobînzii

19. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI

191. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI

1911. Provizioane pentru litigii

- 1912. Provizioane pentru garanții date clienților
- 1916. Provizioane pentru pierdere de schimb
- 1918. Alte provizioane pentru riscuri
- 192. PROVIZIOANE PENTRU PENSII
- 197. PROVIZIOANE PENTRU CHELTUIELI DE REPARTIZAT PE MAI MULTE EXERCITII
- 198. ALTE PROVIZIOANE PENTRU CHELTUIELI

CLASA 2

CONTURI DE IMOBILIZĂRI

- 20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE
 - 201. CHELTUIELI DE CERCETARE APLICATĂ ȘI DE DEZVOLTARE
 - 202. LOGICE¹
 - 205. CONCESIUNI ȘI DREPTURI SIMILARE, BREVETE, LICENȚE, MARCI, DREPTURI ȘI VALORI SIMILARE, PROCEDEE
 - 207. FOND COMERCIAL
 - 208. ALTE IMOBILIZĂRI NECORPORALE
- 21. IMOBILIZĂRI CORPORALE
 - 211. TERENURI
 - 2111. Terenuri fără construcții
 - 2112. Terenuri cu zăcăminte
 - 2114. Terenuri cu construcții
 - 2115. Amenajări și organizări de terenuri
 - 212. CONSTRUCȚII
 - 2121. Clădiri
 - 2125. Instalații generale, organizări și amenajări
 - 2128. Lucrări de infrastructură
 - 213. INSTALAȚII TEHNICE
 - 2131. Instalații tehnice specifice
 - 2132. Instalații complexe specializate
 - 2133. Materiale industriale
 - 2135. Utilaje industriale
 - 214. INSTALAȚII GENERALE, ORGANIZĂRI ȘI AMENAJĂRI²

¹ Este vorba de logice separate de materiale (logicile neseperate de materiale se înregistrează cu acestea din urmă).

² În construcții, în care întreprinderea nu este proprietară.

- 215. MATERIALE DE TRANSPORT
- 216. MATERIALE DE BIROU, MATERIALE INFORMATICE ȘI MOBILIER DE BIROU
- 217. AMBALAJE RECUPERABILE
- 218. ALTE IMOBILIZĂRI CORPORALE
- 23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS
 - 231. IMOBILIZĂRI NECORPORALE ÎN CURS
 - 232. IMOBILIZĂRI CORPORALE ÎN CURS
- 24. AVANSURI ȘI ACONTURI VĂRSATE PE COMENZI DE IMOBILIZĂRI
 - 241. AVANSURI ȘI ACONTURI VĂRSATE PE COMENZI DE IMOBILIZĂRI NECORPORALE
 - 242. AVANSURI ȘI ACONTURI VĂRSATE PE COMENZI DE IMOBILIZĂRI CORPORALE
- 26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE
 - 261. TITLURI DE PARTICIPARE
 - 2611. Titluri de participare
 - 2618. Titluri de participare evaluate în echivalență
 - 2619. Vărsăminte rămase de efectuat pentru titluri de participare neachitate
 - 263. TITLURI IMOBILIZATE ALE ACTIVITĂȚII DE PORTOFOLIU
 - 2631. Titluri imobilizate ale activității de portofoliu
 - 2639. Vărsăminte rămase de efectuat pentru titluri imobilizate ale activității de portofoliu neachitate
 - 265. ALTE TITLURI IMOBILIZATE
 - 2651. Titluri de investiție
 - 2652. Titluri însoțite de condiții particulare
 - 2658. Alte titluri imobilizate
 - 2659. Vărsăminte rămase de efectuat pentru alte titluri imobilizate neachitate
 - 267. CREANȚE IMOBILIZATE
 - 2671. Creanțe asimilate la participări
 - 2674. Alte creanțe imobilizate
 - 2675. Depuneri și garanții vărsate
 - 2678. Dobânzi

28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

280. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE NECORPORALE

- 2801. Amortizări de cheltuieli de cercetare aplicată și de dezvoltare
- 2802. Amortizări de logice
- 2805. Amortizări de concesiuni și drepturi similare, brevete, licențe, mărci, procedee, drepturi și valori similare
- 2807. Amortizări ale fondului comercial
- 2808. Amortizări ale altor imobilizări necorporale

281. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE CORPORALE

- 2811. Amortizări de terenuri¹
- 2812. Amortizări de construcții
- 2813. Amortizări de instalații tehnice
- 2814. Amortizări de instalații generale, organizări, amenajări
- 2815. Amortizări de materiale de transport
- 2816. Amortizări de materiale de birou, materiale informatice și mobilier de birou
- 2817. Amortizări ale altor imobilizări corporale
- 2818. Amortizări de ambalaje recuperabile

29. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR

290. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE

- 2902. Provizioane pentru deprecierea logicelor
- 2905. Provizioane pentru deprecierea de concesiuni și drepturi similare, brevete, licențe, mărci, procedee, drepturi și valori similare
- 2907. Provizioane pentru deprecierea fondului comercial
- 2908. Provizioane pentru deprecierea altor imobilizări necorporale

291. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

- 2911. Provizioane pentru deprecierea terenurilor

¹ Nu privesc decât zăcămintele, amenajările și organizările de terenuri

- 2912. Provizioane pentru deprecierea construcțiilor

- 2913. Provizioane pentru deprecierea instalațiilor tehnice

- 2914. Provizioane pentru deprecierea instalațiilor generale, organizări și amenajări

- 2915. Provizioane pentru deprecierea materialelor de transport

- 2916. Provizioane pentru deprecierea materialelor de birou, materialelor informatice și mobilierului de birou

- 2917. Provizioane pentru deprecierea ambalajelor recuperabile

- 2918. Provizioane pentru deprecierea altor imobilizări corporale

293. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR ÎN CURS

- 2931. Provizioane pentru deprecierea de imobilizări necorporale în curs

- 2932. Provizioane pentru deprecierea de imobilizări corporale în curs

294. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA AVANSURILOR ȘI ACONTURILOR VÂRSATE PENTRU COMENZI DE IMOBILIZĂRI

- 2941. Provizioane pentru depreciere de avansuri și acțiuni vârsate pentru comenzi de imobilizări necorporale

- 2942. Provizioane pentru depreciere de avansuri și acțiuni vârsate pentru comenzi de imobilizări corporale

296. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIERE DE IMOBILIZĂRI FINANCIARE

- 2961. Provizioane pentru depreciere de titluri de participare

- 2962. Provizioane pentru depreciere globală a portofoliului de titluri de participare evaluate prin echivalență

- 2963. Provizioane pentru depreciere de titluri imobilizate de activitatea de portofoliu

- 2965. Provizioane pentru deprecierea altor titluri imobilizate

- 2967. Provizioane pentru deprecierea creanțelor imobilizate

CLASA 3

CONTURI DE STOCURI ȘI COMENZI ÎN CURS DE EXECUȚIE

- 30. STOCURI DE MATERII PRIME
- 31. STOCURI DE MATERIALE ȘI FURNITURI CONSUMABILE
 - 311. MATERIALE CONSUMABILE
 - 312. FURNITURI CONSUMABILE
 - 316. AMBALAJE
- 32. STOCURI DE COMENZI ÎN CURS DE EXECUȚIE
 - 321. BUNURI ÎN CURS DE EXECUȚIE
 - 325. SERVICII ÎN CURS DE EXECUȚIE
- 33. STOCURI DE PRODUSE
 - 331. PRODUSE INTERMEDIARE
 - 335. PRODUSE FINITE
 - 338. PRODUSE REZIDUALE
- 35. STOCURI DE MĂRFURI
- 36. STOCURI ÎN CURS DE APROVIZIONARE
 - 360. MATERII PRIME
 - 361. MATERIALE ȘI FURNITURI CONSUMABILE
 - 365. MATERII
- 37. CUMPĂRARI DE STOCURI
 - 370. MATERII PRIME
 - 371. MATERIALE ȘI FURNITURI CONSUMABILE
 - 375. MĂRFURI
- 38. PRODUSE FABRICATE
 - 382. PRODUSE ÎN CURS DE FABRICAȚIE
 - 383. PRODUSE
- 39. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI COMENZILOR ÎN CURS DE EXECUȚIE
 - 390. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR DE MATERII PRIME
 - 391. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR DE MATERIALE ȘI FURNITURILOR CONSUMABILE
 - 392. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR DE COMENZI ÎN CURS DE PRODUCȚIE
 - 393. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR DE PRODUSE
 - 395. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR DE MĂRFURI

CLASA 4

CONTURI DE TERȚI

- 40. FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE
 - 401. FURNIZORI DE BUNURI ȘI SERVICII
 - 402. FURNIZORI DE IMOBILIZĂRI
 - 403. EFECTE DE PLATĂ PENTRU BUNURI ȘI SERVICII
 - 404. EFECTE DE PLATĂ PENTRU IMOBILIZĂRI
 - 408. FURNIZORI — CHELTUIELI DE PLATĂ
 - 409. FURNIZORI — DEBITORI
 - 4091 Furnizori-avansuri și acțiuni vărsate pe comenzi¹
 - 4093 Furnizori-creanțe pentru ambalaje și materiale de restituit
 - 4095 Furnizori — alte active
 - 4098 Rabat, remize, reduceri de obținut și alte active încă neprimite
- 41. CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE
 - 411. CLIENȚI
 - 412. EFECTE DE PRIMIT
 - 4121 Efecte de primit
 - 4128 Efecte scontate neexpirate
 - 416. CLIENȚI ÎNDOIELNICI
 - 418. CLIENȚI — VENITURI DE PRIMIT
 - 419. CLIENȚI — CREDITORI
 - 4191 Clienți — avansuri și acțiuni primite pe comenzi
 - 4193 Clienți — datorii pentru ambalaje și materiale consignate
 - 4195 Clienți — alte pasive
 - 4198 Rabat, remize, reduceri acordate și alte pasive de stabilit
- 42. PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE
 - 421. REMUNERAȚII DATORATE PERSONALULUI
 - 423. AVANSURI ȘI ACȚIUNI ACORDATE PERSONALULUI
 - 424. DREPTURI NERIDICATE ȘI ALTE DREPTURI ALE PERSONALULUI

¹ Cu excluderea avansurilor și acțiunilor vărsate pe comenzi de imobilizări (care sînt înregistrate în contul 24).

- 425. POPRIRI DE LA PERSONAL DATORATE TER-
TILOR
- 427. DREPTURI SOCIALE ALE PERSONALULUI
- 428. PERSOANE — CHELTUIELI DE PLATĂ ȘI
VENITURI DE PRIMIT
- 43. ORGANISME SOCIALE ȘI CONTURI ASIMILATE
- 431. SECURITATE SOCIALĂ
- 435. ALTE ORGANISME SOCIALE
- 438. ORGANISME SOCIALE — CHELTUIELI DE
PLATĂ ȘI VENITURI DE PRIMIT
- 44. STAT, ORGANISME INTERNAȚIONALE ȘI CON-
TURI ASIMILATE
- 441. STAT — IMPOZIT PE PROFIT
- 442. STAT — TAXE PE VALOAREA ADĂUGATĂ
 - 4423 T.V.A. de plată
 - 4424 Credit de T.V.A.
 - 4426 T.V.A. deductibilă
 - 4427 T.V.A. colectată
 - 4428 T.V.A. de regularizat
- 444. STAT ȘI ALTE COLECTIVITĂȚI PUBLICE —
SUBVENȚII DE PRIMIT
 - 4441 Subvenții pentru investiții
 - 4446 Subvenții pentru exploatare
 - 4447 Subvenții pentru echilibru
- 445. STAT — ALTE IMPOZITE ȘI TAXE
- 446. COLECTIVITĂȚI PUBLICE — ALTE IMPOZITE
ȘI TAXE
- 447. ORGANISME INTERNAȚIONALE
- 448. STAT — CHELTUIELI DE PLATĂ ȘI VENI-
TURI DE PRIMIT
- 449. STAT — IMPOZITE AMINATE
 - 4491 Creanță din impozit amănat
 - 4498 Datorie din impozit amănat
- 45. GRUPURI ȘI ASOCIAȚI
- 451. GRUP
 - 4511 Sume în principal
 - 4518 Dobânzi
- 455. ASOCIAȚI — CONTURI CURENTE
 - 4551 Suma în principal
 - 4558 Dobânzi
- 456. ASOCIAȚI — OPERAȚIUNI ASUPRA CAPITA-
LULUI
- 457. ASOCIAȚI — DIVIDENDE DE PLATĂ

- 458. ASOCIAȚI — OPERAȚIUNI FACUTE ÎN CO-
MUN ȘI ÎN GIE
- 46. DEBITORI DIVERȘI ȘI CREDITORI DIVERȘI
- 462. CREANȚE PE CESIUNI DE IMOBILIZĂRI
- 446. CREANȚE PE CESIUNI DE TITLURI DE PLA-
SAMENT
- 464. CREANȚE PE CESIUNI DE INSTRUMENTE DE
TREZORERIE
- 465. DATORII PE ACHIZIȚII DE TITLURI DE PLA-
SAMENT
- 466. DATORII PE ACHIZIȚII DE INSTRUMENTE
DE TREZORERIE
- 467. ALTE CONTURI DEBITOARE SAU CREDI-
TOARE
- 468. DIVERSE — CHELTUIELI DE PLATĂ SAU
VENITURI DE PRIMIT
- 47. CONTURI TRANZITORII ȘI CONTURI DE REGULA-
RIZARE
- 472. CHELTUIELI DE REPARTIZAT PE MAI
MULTE EXERCIIȚII¹
 - 4722 Cheltuieli de primă stabilire (de instalare)
 - 4725 Cheltuieli de creștere de capital și de ope-
rațiuni diverse
 - 4726 Cheltuieli de emisiune de împrumuturi
 - 4728 Cheltuieli amănate
- 474. DIFERENȚE DE CONVERSIE — ACTIV
 - 4741 Diminuarea de creanțe
 - 4742 Creșterea de datorii
- 475. DIFERENȚE DE CONVERSIE — PASIV
 - 4751 Creștere de creanțe
 - 4752 Diminuare de datorii
- 476. CHELTUIELI PRELIMINATE (CONSTATATE
DIN AVANS)
- 477. VENITURI PRELIMINATE (CONSTATATE DIN
AVANS)
- 48. CONTURI DE AȘTEPTARE
- 481. CONTURI ÎN AȘTEPTARE DE VIRAMENTE
CONTABILE
- 485. CONTURI DE LEGATURĂ A STABILIMENTE-
LOR ȘI SOCIETĂȚILOR DE PARTICIPARE

¹ Subconturi sînt create pentru a primi suma brută pe de o parte, etalarea pe mai multe exerciții pe de altă parte.

- 488. CONTURI DE REPARTIȚIE PERIODICĂ A CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR
- 49. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TERȚI
- 491. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE CLIEȚI
- 495. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE GRUP ȘI ASOCIAȚI
- 496. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA DE CONTURI DE DEBITORI DIVERȘI

CLASA 5

CONTURI FINANCIARE

- 50. BĂNCI
 - 501. CONTURI BANCARE (BĂNCI)
 - 508. DOBÎNZI
 - 509. AJUTOARE BANCARE CURENTE
 - 5091 Suma în principal
 - 5092 Efecte scontate neexpirate
 - 5098 Dobînzii
- 51. CASA
- 53. TITLURI DE PLASAMENT
 - 531. TITLURI IMEDIAT NEGOCIABILE
 - 535. ALTE TITLURI DE PLASAMENT
 - 537. ACȚIUNI PROPRII SAU PĂRȚI PROPRII
 - 538. DOBÎNZI
 - 539. VĂRSĂMINTE RĂMASE DE EFECTUAT PE TITLURI DE PLASAMENT NEACHITATE
- 54. INSTRUMENTE DE TREZORERIE
 - 541. INSTRUMENTE DE TREZORERIE IMEDIAT NEGOCIABILE
 - 545. ALTE INSTRUMENTE DE TREZORERIE
- 56. REGII DE AVANSURI ȘI ACREDITIVE
- 58. VIRAMENTE INTERNE
- 59. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR FINANCIARE
 - 593. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA TITLURILOR DE PLASAMENT
 - 594. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA INSTRUMENTELOR DE TREZORERIE

CLASA 6

CONTURI DE CHELTUIELI

- 60. CUMPARĂRI CONSUMATE
 - 600. MATERII PRIME CONSUMATE
 - 601. MATERIALE ȘI FURNITURI CONSUMATE
 - 6011 Materiale consumate
 - 6012 Furnituri consumate
 - 6016 Ambalaje consumate
 - 603. CUMPARĂRI ÎNCORPORATE LA LUCRĂRI ȘI PRODUSE
 - 6031 Cumpărare de studii și de prestații de servicii
 - 6032 Cumpărare de materiale, echipamente și lucrări
 - 605. MĂRFURI VÂNDUTE
 - 606. CUMPARĂRI NESTOCATE DE MATERIALE ȘI FURNITURI
 - 6061 Furnituri nestocate
 - 6062 Furnituri de întreținere și de mic echipament
 - 6063 Furnituri administrative
 - 6068 Alte materiale și furnituri
- 61. SERVICII EXTERIOARE
 - 611. SUB PERCEPȚIE GENERALĂ¹
 - 612. LOCAȚII
 - 6121 Chirii
 - 6125 Cheltuieli locative și de co-proprietate (ne-repartizate)
 - 613. ÎNTREȚINERE, REPARAȚII ȘI MENȚINERE
 - 614. PRIME DE ASIGURĂRI
 - 615. STUDII ȘI CERCETĂRI
 - 616. DOCUMENTAȚIE
 - 617. DIFERENȚE PE AMBALAJE
 - 618. DIVERSE SERVICII EXTERIOARE
- 62. ALTE SERVICII EXTERIOARE
 - 621. PERSONAL EXTERIOR AL ÎNTREPRINDERII
 - 622. REMUNERAȚII DE INTERMEDIARI ȘI ONORARII

¹ Altele decât sub percepția încorporată direct în lucrări și produse fabricate și înscrise în conturile 603.

- 623. REDEVENTE PENTRU CONCESIUNI, BREVE-TE, LICENȚE, MARCI, PROCEDEE, DREPTURI ȘI VALORI SIMILARE
- 624. PUBLICITATE, PUBLICAȚII, RELAȚII PUBLICE
- 625. DEPLASĂRI, MISIUNI ȘI RECEPȚII
- 626. CHELTUIELI POȘTALE ȘI TELECOMUNICAȚII
- 627. TRANSPORTURI DE BUNURI ȘI TRANSPORT COLECTIV DE PERSONAL
 - 6271 Transporturi pentru vânzări
 - 6275 Alte transporturi de bunuri
 - 6276 Transporturi colective de personal
- 628. SERVICII BANCARE
 - 6281 Cheltuieli pentru titluri
 - 6282 Comisioane și cheltuieli pentru emisiuni de împrumuturi
 - 6285 Cheltuieli pe efecte
 - 6288 Alte cheltuieli și comisioane pentru prestații de servicii
- 63. IMPOZITE, TAXE ȘI VARSĂMINTE ASIMILATE
 - 631. IMPOZITE DIRECTE
 - 632. IMPOZITE INDIRECTE
 - 633. DREPTURI DE ÎNREGISTRARE
 - 636. IMPOZITE ȘI TAXE CALCULATE PE REMUNERAȚII
 - 637. ALTE IMPOZITE ȘI TAXE
- 64. CHELTUIELI DE PERSONAL
 - 641. REMUNERAȚII ALE PERSONALULUI
 - 643. REMUNERAȚII ALE ÎNTREPRINZATORULUI
 - 644. COTIZAȚII DE SECURITATE SOCIALĂ
 - 645. COTIZAȚII LA ALTE ORGANIZAȚII SOCIALE
 - 646. CHELTUIELI SOCIALE ALE ÎNTREPRINZATORULUI
 - 647. ALTE CHELTUIELI SOCIALE
- 65. ALTE CHELTUIELI CURENTE
 - 652. VALORI CONTABILE A IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE ȘI CORPORALE CEDATE
 - 653. SUBVENȚII ACORDATE
 - 654. DONAȚII
 - 655. JETOANE DE PREZENȚĂ
 - 656. PENALITĂȚI ȘI AMENZI
 - 657. PIERDERI PE CREANȚE NERECUPERABILE
 - 658. ALTE CHELTUIELI DE GESTIUNE CURENTE

- 66. CHELTUIELI FINANCIARE
 - 661. CHELTUIELI PRIVIND DOBÎNZILE
 - 662. VALORI CONTABILE DE TITLURI IMOBILIZATE CEDATE
 - 663. PIERDERI DE CREANȚE LEGATE DE PARTICIPĂRI
 - 664. SCONTURI DE REGLEMENT ACORDATE
 - 665. MINUS — VALORI PE TITLURI DE PLASAMENT
 - 667. PIERDERI DE SCHIMB
 - 668. ALTE CHELTUIELI FINANCIARE
- 67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE¹
 - 671. CHELTUIELI DE MODIFICARE A STRATEGIEI
 - 672. CHELTUIELI DE MODIFICARE A METODEI
 - 678. ALTE CHELTUIELI EXTRAORDINARE
- 68. CHELTUIELI PRIVIND AMORTIZĂRILE ȘI PROVIZIOANELE
 - 681. CHELTUIELI DE EXPLOATARE LA AMORTIZĂRI ȘI PROVIZIOANE
 - 6811 Cheltuieli privind amortizările imobilizărilor necorporale și corporale
 - 6812 Cheltuieli privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli
 - 6813 Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere
 - 6818 Cote-părți de cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții virate la rezultatul exercițiului
 - 686. CHELTUIELI FINANCIARE PRIVIND AMORTIZĂRI ȘI PROVIZIOANE
 - 6862 Cheltuieli privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli
 - 6863 Cheltuieli privind provizioane pentru depreciere
 - 6868 Cheltuieli privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor
 - 687. CHELTUIELI EXTRAORDINARE PRIVIND AMORTIZAREA ȘI PROVIZIOANELE
 - 6871 Cheltuieli privind amortizarea

¹ Altele decât datoriile la amortizări și la provizioane extraordinare

- 6872 Cheltuieli privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli
- 6873 Cheltuieli privind provizioane pentru depreciere
- 6874 Cheltuieli pentru provizioane reglementate
- 69. IMPOZIT PE PROFIT
 - 691. IMPOZIT PE PROFIT DIN ACTIVITĂȚI ORDINARE
 - 6911 Impozite exigibile
 - 6918 Impozite amânate
 - 697. IMPOZIT PE PROFIT DIN ACTIVITĂȚI EXTRAORDINARE
 - 6971 Impozite exigibile
 - 6978 Impozite amânate

CLASA 7

CONTURI DE VENITURI

- 70. VÎNZĂRI DE PRODUSE FABRICATE ȘI DE MĂRFURI
 - 701. VÎNZĂRI DE PRODUSE INTERMEDIARE
 - 702. VÎNZĂRI DE PRODUSE FINITE
 - 703. VÎNZĂRI DE PRODUSE REZIDUALE
 - 705. VÎNZĂRI DE MĂRFURI
- 71. VÎNZĂRI DE PRESTAȚII DE SERVICII ȘI VENITURI DIN ACTIVITĂȚI ANEXE
 - 711. STUDII ȘI LUCRĂRI
 - 712. PRESTĂRI DE SERVICII
 - 713. REDEVENTE PENTRU CONCESIUNI, BREVE-TE, LICENȚE, MĂRCI, PROCEDEE, DREPTURI ȘI VALORI ASIMILATE
 - 718. VENITURI ALE ACTIVITĂȚILOR ANEXE
 - 7181 Punere la dispoziție a personalului
 - 7182 Transporturi și cheltuieli accesorii facturate
 - 7183 Locații diverse
 - 7184 Comisioane și intermediari
 - 7185 Venituri din bonificații pentru ambalajele achiziționate
 - 7188 Alte venituri anexe

- 72. PRODUCȚIE STOCATĂ
 - 722. VARIATIA STOCURILOR DE COMENZI ÎN CURS DE EXECUȚIE
 - 723. VARIATIA STOCURILOR DE PRODUSE
 - 728. ALTE ELEMENTE DE PRODUCȚIE
- 73. PRODUCȚIE IMOBILIZATĂ
 - 731. PRODUCȚIE IMOBILIZATĂ DE ACTIV NECORPORAL
 - 732. PRODUCȚIE IMOBILIZATĂ DE ACTIV CORPORAL
- 74. SUBVENȚII DE EXPLOATARE
- 75. ALTE VENITURI CURENTE
 - 751. COTE — PĂRȚI DE SUBVENȚII DE INVESTIȚIE VIRATE LA REZULTATUL EXERCITIULUI
 - 752. PREȚ DE CESIUNE AL IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE ȘI CORPORALE
 - 753. SUBVENȚIE DE ECHILIBRU
 - 754. DONAȚII PRIMITE
 - 755. JETOANE DE PREZENȚĂ
 - 756. DESPĂGUBIRI ȘI PENALITĂȚI ÎNCASATE
 - 757. VENITURI DIN CREANȚE REACTIVATE
 - 758. ALTE VENITURI DE GESTIUNE CURENTĂ
- 76. VENITURI FINANCIARE
 - 761. VENITURI DIN TITLURI IMOBILIZATE
 - 762. PREȚ DE CESIUNE A IMOBILIZĂRILOR FINANCIARE
 - 763. VENITURI DIN CREANȚE IMOBILIZATE
 - 764. SCENTURI DE REGLEMENT OBTINUTE
 - 765. PLUS — VALORI PE TITLURI DE PLASAMENT
 - 766. VENITURI DIN TITLURI DE PLASAMENT
 - 767. CÎȘTIGURI DE SCHIMB
 - 768. ALTE VENITURI FINANCIARE
- 77. VENITURI EXTRAORDINARE¹
 - 771. VENITURI DE SCHIMBARE A STRATEGIEI
 - 772. VENITURI DE SCHIMBARE A METODEI
 - 778. ALTE VENITURI EXTRAORDINARE

¹ Altele decît reluările pe amortizări și provizioane extraordinare

78. VENITURI DIN AMORTIZĂRI ȘI PROVIZIOANE
781. VENITURI DIN DIMINUAREA AMORTIZĂRII ȘI PROVIZIOANELOR
- 7811 Venituri din diminuarea amortizării imobilizărilor necorporale și corporale
- 7812 Venituri din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli
- 7813 Venituri din diminuarea provizioanelor pentru depreciări
786. VENITURI FINANCIARE DIN DIMINUAREA PROVIZIOANELOR
- 7862 Venituri din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli
- 7863 Venituri din diminuarea provizioanelor pentru devalorizări
787. VENITURI EXTRACORDINARE DIN DIMINUAREA AMORTIZĂRII ȘI PROVIZIOANELOR
- 7871 Venituri din diminuarea amortizării imobilizărilor corporale și necorporale
- 7872 Venituri din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli
- 7873 Venituri din diminuarea provizioanelor pentru depreciări
- 7874 Venituri din diminuarea provizioanelor relementate
79. TRANSFERURI DE CHELTUIELI ȘI VENITURI
791. TRANSFER DE CHELTUIELI ȘI DE VENITURI DE EXPLOATARE
796. TRANSFER DE CHELTUIELI ȘI DE VENITURI FINANCIARE
797. TRANSFER DE CHELTUIELI ȘI DE VENITURI EXTRAORDINARE

1.8. FORMA DE ÎNREGISTRARE CONTABILĂ

Formele de înregistrare contabilă se află în strinsă legătură cu obiectul contabilității dar și cu metoda ei. Astfel, forma de înregistrare contabilă trebuie să cu-

prindă întreaga sferă de acțiune a contabilității precizată prin obiect și să răspundă cerințelor procedurilor contabilității.

Formele de înregistrare contabilă reprezintă un sistem de documente, situații și registre corelate între ele în care sînt reflectate operațiile economice ale întreprinderii.

Ele au apărut și s-au dezvoltat în timp în strinsă dependență cu condițiile orînduirii economice în care și-au găsit aplicarea.

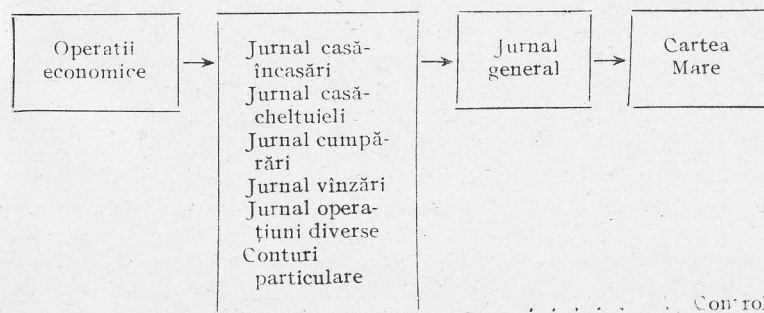
În prezent, în economiile de piață ale diferitelor țări se folosesc o multitudine de forme de înregistrare contabilă. Ele sînt diferențiate pe două categorii aparținătoare contabilității cu reporturi și contabilității cu decalc.

În cazul contabilității cu reporturi sînt practicate trei forme de înregistrare contabilă: sistemul clasic zis „contabilitate italiană”, sistemul cu jurnale multiple și sistemul „Jurnal — Cartea Mare”, zis contabilitatea americană.

În cazul contabilității cu decalc se folosesc două tipuri de sisteme: sistemul de bază (cu jurnale) și sistemul cu jurnale multiple.

Frecvent este folosit, în cadrul contabilității cu reporturi, sistemul cu jurnale multiple. El este cunoscut sub două variante și anume: jurnal general (zis „contabilitate franceză”) și fără jurnal general (zis „contabilitate engleză”).

Sistemul cu jurnale multiple (cu jurnal general) se prezintă schematic astfel:



Jurnalele sînt deschise pe grupe de operații economice.

Periodic se totalizează conturile care s-au creditat și s-au debitat pentru a fi trecute în jurnalul general. Din acesta se trec în Cartea Mare.

Sistemul cu jurnale multiple (fără jurnal general) prezintă aceleași caracteristici ca la sistemul de mai sus, cu deosebirea că datele totalizate pe conturi debitoare și creditoare din jurnalele deschise pe grupe de operații sînt trecute direct în Cartea Mare.

CAP. 2. CONTABILITATEA CAPITALURILOR

2.1. CAPITALURI — NOȚIUNE, ROL, STRUCTURĂ

Din punct de vedere financiar-contabil capitalurile deținute de agenții economici, fie ei întreprinzători individuali sau societăți comerciale, reprezintă componente ale pasivului patrimonial destinate a finanța (a acoperi) într-o manieră durabilă activul patrimonial.

În literatura de specialitate sînt adesea denumite capitaluri permanente și sînt prezentate ca atare, datorită aportului lor însemnat la funcționarea activului patrimonial, ele ocupînd primul loc în structura pasivului bilanțier.

Capitalurile se formează la începutul activității întreprinderii, se modifică prin creșteri sau diminuări pe parcursul desfășurării activității și se lichidează la încetarea existenței unității.

Ele se manifestă sub diferite forme și sînt reflectate în contabilitate cu ajutorul conturilor din clasa 1, denumite „conturi de capital”.

În funcție de proveniența și apartenența lor, capitalurile pot fi structurate astfel:

a) *Capital individual*, ce se regăsește la întreprinderile private, el fiind integral proprietatea întreprinzătorului;

b) *Capital social*, specific societăților comerciale, reprezentat de părțile sociale deținute de asociați și acțiunile deținute de acționari;

c) *Capital pus la dispoziție de către stat*, care potrivit legislațiilor naționale din fiecare țară poate îmbrăca fie forma capitalului rambursabil adus de stat, fie forma subvențiilor pentru investiții;

d) *Rezultatul exercițiului financiar precedent*, a cărui destinație nu a fost încă hotărîită de deținătorii titlurilor de proprietate;

e) *Provizioanele asimilate capitalului*, care cuprind provizioanele reglementate de legislația fiscală a fiecărei țări și provizioanele pentru riscuri și cheltuieli;

f) *Datoriile pe termen lung*, care cuprind împrumuturile particulare cu durată nedeterminată, precum și alte împrumuturi și datorii asimilate care au caracter de finanțare externă pe termen lung.

2.2. CONTABILITATEA CAPITALURILOR PERMANENTE

2.2.1. CONTABILITATEA CAPITALULUI INDIVIDUAL

Capitalul individual reflectă valoarea aportului de capital al întreprinzătorului la începutul activității sale precum și modificarea acestuia în cursul activității.

Contabilitatea acestuia se realizează cu ajutorul contului de surse proprii 1011 „Capital individual”.

Acesta se creditează cu creșterile de capital și se debitează cu diminuările de capital individual. Soldul său creditor exprimă capitalul aflat la dispoziția întreprinzătorului individual la un moment dat.

De menționat este faptul că creșterile și diminuările de capital individual, după înființarea întreprinderii, se urmăresc în cursul exercițiului cu ajutorul contului bifuncțional 108 „Contul întreprinzătorului”. La deschiderea exercițiului următor soldul acestui cont se închide prin contul 1011 „Capital individual”. El poate fi:

— debitor, când retragerile și utilizările de capital sînt mai mari decît aporturile de capital individual;

— creditor, cînd aporturile de capital depășesc retragerile și utilizările făcute pe seama acestuia.

Inregistrări contabile efectuate la înființarea întreprinderii și la sfîrșitul unui exercițiu:

— Aportul în numerar al întreprinzătorului la înființarea întreprinderii:

501 „Banca ...”	100.000	
1011 „Capital individual”		100.000

— Aportul în mașini și instalații de lucru al întreprinzătorului la înființarea întreprinderii;

2131 „Instalații tehnice specifice”	200.000	
1011 „Capital individual”		200.000

— Majorarea capitalului cu profitul exercițiului precedent:

12 „Rezultatul exercițiului”	150.000	
1011 „Capital individual”		150.000

— Micșorarea capitalului cu pierderea exercițiului precedent:

1011 „Capital individual”	75.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		75.000

Inregistrări contabile efectuate în cursul exercițiului:

— Aporturi de numerar la capitalul propriu:

51 „Casa”	80.000	
108 „Contul întreprinzătorului”		80.000

— Remunerația patronului neridicată de la întreprindere și lăsată ca aport de capital:

643 „Remunerații ale întreprinzătorului”	5.000	
108 „Contul întreprinzătorului”		5.000

— Retrageri de numerar de către patron pentru interese personale, inclusiv remunerația cuvenită:

108 „Contul întreprinzătorului”	18.000	
51 „Casa”		18.000

— La deschiderea exercițiului viitor soldul creditor al contului 108 „Contul întreprinzătorului” majorează capitalul individual:

108 „Contul întreprinzătorului”	67.000	
1011 „Capital individual”		67.000

— Dacă la închiderea exercițiului curent soldul contului 108 „Contul întreprinzătorului” ar fi debitor, la deschiderea exercițiului viitor ar avea loc formula contabilă:

1011 „Capital individual”		×
108 „Contul întreprinzătorului”	×	

2.2.2. CONTABILITATEA CAPITALULUI SOCIAL

Capitalul social este întâlnit la societățile comerciale. Se constituie la înființarea societăților comerciale sau pe parcursul activității lor, prin aportul de capital al asociaților sau prin vânzare de acțiuni către persoane fizice sau juridice ce devin acționari.

Atât asociații cit și acționarii dețin, deci, cote părți din capitalul social și sînt considerați coproprietari ai societății comerciale. Ei beneficiază de venituri sub forma dividendelor care se calculează după închiderea exercițiului anual din profitul net obținut.

Contabilitatea capitalului social se realizează cu ajutorul contului 101 „Capital social” și acesta se dezvoltă pe următoarele subconturi operaționale:

— 1011 „Capital subscris vărsat” la care se reflectă capitalul social adus la societatea comercială de asociați sau acționari și care în momentul vărsării este nominalizat, respectiv cunoscut pe asociați și acționari.

Funcționează ca un cont de pasiv.

— 1012 „Capital subscris nenominalizat”, la care se reflectă capitalul social subscris pentru societatea comercială care la data respectivă nu este nominalizat pe asociați și nu este vărsat.

— 1019 „Acționari — capital subscris nenominalizat”, care reflectă același capital social subscris pentru societatea comercială care nu este nominalizat și, ca atare, nici vărsat, ce s-a înregistrat în contul 1012 „Capital subscris nenominalizat” menționat mai sus.

În timp ce contul 1012 funcționează ca un cont de pasiv, contul 1019 funcționează ca un cont de activ. Cele două conturi funcționează numai perechi. În timp ce unul se debitează celălalt se creditează și invers.

În legătură cu operațiunile de capital se mai folosește și contul 456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”, atunci cînd acestea sînt nominalizate din timp pe asociați. Este un cont bifuncțional.

Funcțiunea conturilor menționate mai sus este următoarea:

— Contul 1011 „Capital subscris vărsat” se creditează:

— cu capitalul subscris și vărsat, în natură sau în nu-

merar, la constituirea societății comerciale, consemnat în actele de înființare a acesteia;

— cu capitalul subscris și vărsat ulterior după nominalizarea lui;

— cu încorporarea în capital a rezervelor constituite din rezultatul exercițiului sau din alte surse.

Același cont se debitează:

— cu absorbția pierderilor consumate în unele exerciții financiare;

— cu reducerile de capital prin cesiunea lui.

— Contul 1012 „Capital subscris nenominalizat” se creditează cu capitalul social subscris dar nenominalizat la acea dată pe acționari prin debitul contului 1019 „Acționari — capital subscris nenominalizat”. După nominalizarea capitalului subscris pe acționari, înregistrarea de mai sus se inversează.

— Contul 456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului” se creditează:

— cu aportul în natură și în numerar de capital social nominalizat pe asociați adus la societate;

— reducerile de capital ce urmează a fi restituite acționarilor.

Contul respectiv se debitează:

— cu capitalul social subscris ce se nominalizează pe asociați ce urmează a fi adus în natură sau în numerar;

— rambursări de capital asociaților ca urmare a reducerii lui.

Exemple de înregistrări contabile

1. Se înființează o societate comercială cu un capital de 1.000.000 lei, divizat în 1000 de acțiuni a 1000 lei fiecare. Depunerea capitalului se face imediat, astfel: în numerar 800.000 lei, prin depunerea unui brevet de fabricație 1000 lei, prin aportul unei instalații de lucru 199.000 lei.

— Vărsarea de capital social:

205	„Concesiuni și drepturi similare, brevete, licențe, mărci, drepturi și valori similare”	1.000
2131	„Instalații tehnice specifice”	199.000
51	„Casa”	800.000
456	„Asociați — operațiuni asupra capitalului”	1.000.000

— Formarea capitalului după depunerea lui:

456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”	1.000.000	
1011 „Capital subscris vărsat”		1.000.000

2. La înființarea unei societăți comerciale se subscrie un capital social de 600.000 lei, din care 80% se depune imediat în numerar iar restul ulterior, în cont la bancă

— Aducerea în numerar a capitalului social de 480.000 lei și subscrierea altui capital social de 120.000 lei care urmează a fi nominalizat ulterior:

51 „Casa”	480.000	
456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”		480.000
456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”	480.000	
1011 „Capital subscris vărsat”		480.000
1019 „Acționari — capital subscris nenominalizat”	120.000	
1012 „Capital subscris nenominalizat”		120.000

— Depunerea la bancă a capitalului subscris ce a fost nominalizat ulterior:

501 „Banca ...”	120.000	
456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”		120.000
456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”	120.000	
1011 „Capital subscris vărsat”		120.000
1012 „Capital subscris nenominalizat”	120.000	
1019 „Acționari — capital subscris nenominalizat”		120.000

3. Se restituie din capitalul social suma de 50.000 lei, unor asociați, în urma hotărârii de reducere a acestuia:

456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”	50.000	
51 „Casa”		50.000
1011 „Capital subscris vărsat”	50.000	
456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”		50.000

2.2.3. CONTABILITATEA PRIMELOR LEGATE DE CAPITAL

Sporirea capitalului social poate avea loc și ca urmare a unor operații de emisii de noi acțiuni sau fuziuni de societăți comerciale.

În asemenea cazuri intervin primele de emisiune și primele de fuziune.

Primele de emisiune reprezintă diferența dintre prețul de emisiune și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale atribuite aducătorului.

Primele de fuziune reprezintă diferența dintre valoarea bunurilor primite ca aport și suma cu care a crescut capitalul societății absorbante.

În contabilitate primele legate de capital se urmăresc cu ajutorul contului 102 „Prime legate de capital”. Întrucât acest cont nu este operațional, el se dezvoltă pe următoarele subconturi operaționale:

1021 „Prime de emisiune”

1022 „Prime de fuziune”

Contul 1021 „Prime de emisiune” la care ne vom referi în continuare este un cont de pasiv, de surse proprii asimilate. Se creditează cu primele de emisiune datorate de acționari sau asociați și se debitează cu integrarea primelor de emisiune în capitalul social. Solul său creditor reprezintă primele de emisiune neintegrate încă în capitalul social.

Din punct de vedere economic prima de emisiune este corelată cu rezerva de capital existentă la data lansării de noi acțiuni. Are menirea de a asigura condiții de egalitate la obținerea viitoarelor dividende atât pentru acționarii noi cât și pentru cei vechi. Așa de exemplu, dacă la un moment dat capitalul social existent este de 100.000 lei și rezerva de capital de 10.000 lei, la o depunere de capital cu 200.000 lei trebuie să se încaseze o primă de emisiune de 20.000 lei.

„Banca ...”	220.000	
456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”		220.000
456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”	220.000	
1011 „Capital subscris vărsat”		20.000
1021 „Prime de emisiune”		20.000

— La integrarea primelor de emisiune în capitalul social:

1021 „Prime de emisiune”	20.00	
1011 „Capital subscris vărsat”		20.000

2.2.4. CONTABILITATEA DIFERENȚELOR DIN REEVALUAREA ACTIVELOR CORPORALE ȘI FINANCIARE

Elementele de activ imobilizate material și financiar pot face obiectul unei reevaluări dacă legislația națională permite o asemenea acțiune. Decizia de reevaluare aparține însă întreprinderii.

Elementele de activ imobilizate nematerial adică imobilizările necorporale nu pot fi reevaluate.

Operația de reevaluare constă în substituirea valorilor contabile, adică a costului istoric la care sînt înregistrate în contabilitate imobilizările corporale și financiare, cu o valoare de întrebuințare (de utilitate) la o anumită dată a acestora. Plus valoarea rezultată din reevaluare se înregistrează la un cont distinct și anume 104 „Diferențe din reevaluarea activelor corporale și financiare”.

Este un cont de pasiv de surse asimilate celor proprii. Se creditează la determinarea diferențelor în plus din reevaluare și se debitează numai la cedarea către terți a imobilizărilor respective, cînd diferența din reevaluare se integrează rezervelor de capital. Soldul contului poate fi numai creditor și exprimă diferența din reevaluarea aferentă imobilizărilor corporale și financiare supuse reevaluării existente în întreprindere la un moment dat.

De menționat faptul că operația de reevaluare corectează bilanțul contabil dar nu și rezultatele financiare.

Inregistrări contabile:

— plusvaloarea obținută din reevaluarea imobilizărilor corporale:

21 „Imobilizări corporale” (conturile 211—242)	×	
104 „Diferențe din reevaluarea activelor corporale și financiare”		×

— plusvaloarea obținută din reevaluarea imobilizărilor financiare:

26 „Imobilizări financiare” (conturile 261—267)	×	
104 „Diferențe din reevaluarea activelor corporale și financiare”		×

— constituirea rezervelor de capital la cedarea imobilizărilor corporale și financiare:

104 „Diferențe din reevaluarea activelor corporale și financiare”	×	
1068 „Alte rezerve”		×

2.2.5. CONTABILITATEA DIFERENȚELOR DE ECHIVALENȚĂ A TITLURILOR

În economia de piață activitățile întreprinderilor nu se exercită numai prin entități juridice independente. Pot să apară grupuri de întreprinderi legate între ele prin legături de capital, care pun ansamblul acestor activități sub controlul sau influența unei întreprinderi mamă.

În asemenea cazuri societățile pot să evalueze ansamblul titlurilor deținute în societățile controlate după cota-parte a capitalurilor proprii pe care aceste titluri le reprezintă.

În acest scop se face o evaluare globală a titlurilor respective, prin compararea valorilor de echivalență astfel determinate, cu costul de achiziție al acestora stabilindu-se un ecart (diferență) de echivalență.

Ecartul (diferența) respectiv poate să fie pozitiv sau negativ.

Diferența de echivalență pozitivă majorează capitalurile proprii.

Diferența de echivalență negativă necesită constituirea de provizioane pentru devalorizarea portofoliului titlurilor de participare.

De menționat este faptul că diferențele de echivalență a titlurilor se urmăresc numai în contabilitatea grupurilor economice, cînd se realizează operații contabile de consolidare a conturilor în contabilitatea societății mamă.

În astfel de cazuri diferențele de echivalență pozitive se urmăresc în contabilitate cu ajutorul contului de pasiv 105 „Diferențe de echivalență a titlurilor“. Acestea se creditează la constituirea diferențelor de echivalență pozitive pentru titlurile de participare apărute.

Înregistrarea în contabilitatea de consolidare a ecartului pozitiv din echivalența titlurilor se face prin formula contabilă:

2618 „Titluri de participare evaluate în chivalență“	×	
2611 „Titluri de participare“		×
105 „Diferență de echivalență a titlurilor“		×

2.2.6. CONTABILITATEA REZERVELOR

Rezervele pot fi considerate surse asimilate celor proprii, adică o formă de manifestare a capitalurilor proprii.

În contabilitatea societăților comerciale reflectarea rezervelor se face cu ajutorul contului de pasiv neoperațional 106 „Rezerve“. El se desfășoară pe 3 subconturi operaționale și anume:

- 1061 „Rezerve legale“
- 1063 „Rezerve statutare“
- 1068 „Alte rezerve“.

Rezervele legale sînt prevăzute de legea țării respective. În Franța se constituie anual într-o cotă de 5% din rezultatul exercițiului pînă cînd ajung la o sumă ce reprezintă 10% din capitalul social existent.

Se folosesc pentru acoperirea pierderilor înregistrate în unele exerciții financiare.

Rezervele statutare sînt cele prevăzute în statutul de funcționare a societății comerciale. Sînt prevăzute în sume absolute și se formează la sfîrșitul exercițiului din rezultatele financiare pozitive obținute. Se folosesc pentru acoperirea pierderilor și pentru creșterea capitalului social.

În categoria *altor rezerve* se încadrează cele care se constituie din rezultatul exercițiului sau din alte surse pentru acoperirea rezultatelor fluctuației titlurilor pentru alte scopuri.

Înregistrări contabile:

— constituirea din rezultatul exercițiului de rezerve legale și statutare:

12 „Rezultatul exercițiului“	×	
1061 „Rezerve legale“		×
1063 „Rezerve statutare“		×

— Integrarea de rezerve în capitalul propriu:

1061 „Rezerve legale“	×	
1063 „Rezerve statutare“	×	
1011 „Capital subscris vărsat“		×

— acoperirea din rezerve a pierderilor obținute în anii precedenți:

1061 „Rezerve legale“	×	
1073 „Rezerve statutare“	×	
107 „Sume reportate“		×

2.2.7. CONTABILITATEA SUMELOR REPORTATE

În unele exerciții financiare rezultatele societăților comerciale pot fi nefavorabile, concretizate în pierderi.

În acest caz pierderile rezultate se trec la deschiderea exercițiului următor asupra contului 107 „Sume reportate“ urmînd ca într-o perioadă de cîteva luni adunarea generală a acționarilor sau asociaților să decidă asupra modului de acoperire a lor. În principiu ele pot fi acoperite din rezervele constituite în anii anteriori, prin micșorarea capitalului propriu ori lăsate în sold la contul 107 „Sume reportate“ pentru a fi compensate cu profitul ce se va realiza în anii următori.

Înregistrările contabile privind operațiile legate de folosirea contului 107 „Sume reportate“ sînt redată parțial la alte paragrafe din acest capitol.

2.3. CONTABILITATEA CAPITALULUI PUS LA DISPOZIȚIE DE CĂTRE STAT

2.3.1. CONTABILITATEA CAPITALULUI RAMBURSABIL ADUS DE STAT

În societățile comerciale publice capitalul poate fi acordat de stat sau de către colectivitățile publice, în natură ori în numerar.

Dacă există o convenție de rambursare, el se înregistrează la un cont distinct și anume contul 11 „Capital rambursabil adus de stat”. Acesta este un cont de pasiv de surse rambursabile. Se creditează la primirea capitalului din partea statului. Se debitează la rambursarea lui. Soldul contului poate fi numai creditor și reprezintă capitalul primit de la stat și nerambursat încă.

Inregistrări contabile:

— Primirea de capital din partea statului în natură și în numerar:

21 „Imobilizări corporale (conturile 211—218) ...”	×	
501 „Banca ...”	×	
11 „Capital rambursabil adus de stat”		×

— Rambursarea capitalului:

„Capital rambursabil adus de stat”	×	
501 „Banca ...”		×

2.3.2. CONTABILITATEA SUBVENȚIILOR PENTRU INVESTIȚII

Subvențiile pentru investiții sînt sume nerambursabile primite de la stat sau alte organisme de către întreprinderi sau societăți comerciale pentru a obține sau a influența obținerea pe termen lung de rezultate mai bune.

Ele figurează în bilanțul întreprinderii o perioadă mai lungă de timp, efectul lor fiind eşalonat pe mai multe exerciții financiare.

Contabilitatea subvențiilor pentru investiții se realizează cu ajutorul contului de surse asimilate celor proprii 13 „Subvenții pentru investiții”. El se desfășoară pe următoarele subconturi operaționale:

- 131 „Subvenții pentru echipament”.
- 138 „Alte subvenții pentru investiții”
- 139 „Impozitul datorat, amînat la plată”.

Primele două subconturi au funcția contabilă de pasiv. Se creditează la primirea subvenției. Se debitează la virarea cotelor părți din subvenții asupra veniturilor. Soldul lor creditor reprezintă subvențiile neeşalonate asupra rezultatului exercițiului.

Veniturile provenite din eşalonarea subvențiilor asupra rezultatelor exercițiului sînt impozabile, dar vărsarea impozitului respectiv se poate amîna la plată. În acest caz impozitul amînat la plată se înregistrează la subcontul cu funcție de activ 139 „Impozit datorat — amînat la plată”.

Inregistrări contabile:

— Concesiune de subvenții ce urmează a fi încasată și a fi eşalonată pe 5 exerciții financiare:

4441 „Subvenții pentru investiții”	100.000	
131 „Subvenții pentru echipament”		100.000
501 „Banca ...”	100.000	
4441 „Subvenții pentru investiții”		100.000

— Amortizarea subvenției în primul exercițiu:

131 „Subvenții pentru echipament”	20.000	
751 „Cote — părți ale subvențiilor pentru investiție virate la rezultatul exercițiului”		20.000

Aceeași înregistrare se face și în următorii 4 ani.

— Impozitul amînat aferent trecerii asupra veniturilor a subvenției amortizate se înregistrează la finele fiecărui exercițiu financiar prin formula contabilă:

139 „Impozit datorat, amînat la plată”	×	
4498 „Datorie de impozit amînat”		×

— La deschiderea exercițiului următor înregistrarea de mai sus se anulează prin formula contabilă:

4498 „Datorie de impozit amînat”	×	
139 „Impozit datorat, amînat la plată”		×

2.4. CONTABILITATEA REZULTATULUI EXERCITIULUI

Rezultatul exercițiului se stabilește, de regulă, la sfârșitul fiecărui an calendaristic, ținând seama de soldurile conturilor de cheltuieli și a conturilor de venituri ale exercițiului respectiv.

Așadar, conturile de cheltuieli (cele din clasa a 6-a) și de venituri (cele din clasa a 7-a) se soldează la finele exercițiului, ele nefiind conturi bilanțiere, diferența dintre cele două clase de conturi influențând direct clasa conturilor de capitaluri.

Contul care reflectă la sfârșitul exercițiului rezultatul financiar obținut este 12 „Rezultatul exercițiului”. Este un cont bifuncțional. Se creditează cu veniturile exercițiului și se debitează cu cheltuielile aceluiași exercițiu. Soldul său poate fi:

— creditor, când veniturile depășesc cheltuielile și se obține profit;

— debitor, când cheltuielile depășesc veniturile și se obține o pierdere.

În bilanțul exercițiului contul 12 „Rezultatul exercițiului” apare întotdeauna în pasiv, în grupa conturilor de capital, cu negru, când exprimă un profit sau cu roșu, când exprimă o pierdere.

La deschiderea exercițiului următor contul 12 „Rezultatul exercițiului” se soldează astfel:

— la întreprinderile individuale, în prima zi de deschidere a noului exercițiu, prin majorarea sau micșorarea capitalului individual;

— la societățile comerciale, numai după decizia juridică de afectare a rezultatului luată de adunarea generală a asociaților sau acționarilor.

Inregistrări contabile

Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli la întreprinderile individuale și societăți comerciale, la sfârșitul exercițiului:

Conturi din clasa veniturilor (a 7-a)	×	
12 „Rezultatul exercițiului”		×
12 „Rezultatul exercițiului”	×	
Conturi din clasa cheltuielilor (a 6-a)		×

— La redeschiderea exercițiului următor:
a) Cazul întreprinderilor individuale. Se fac înregistrările contabile exemplificate la paragraful 2.2.1.

b) Cazul societăților comerciale:

— pentru profitul obținut în exercițiul precedent:

12 „Rezultatul exercițiului”	×	
1061 „Rezerve legale”		×
1063 „Rezerve statutare”		×
107 „Sume reportate”		×
457 „Asociați — dividende de plată”		×

— pentru pierderea exercițiului precedent:

107 „Sume reportate”	×	
12 „Rezultatul exercițiului”		×
1012 „Capital subscris nenominalizat”	×	
1063 „Rezerve statutare”	×	
107 „Sume reportate”		×

2.5. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR ASIMILATE CAPITALULUI SOCIAL

2.5.1. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR REGLEMENTATE

Provizioanele reglementate constituie rezerve pentru activitatea viitoare permise a se constitui de legislația națională.

Se constituie atunci când societatea comercială are un avantaj fiscal.

Pot fi de mai multe feluri și anume: pentru investiții, creșterea prețurilor etc.

Sînt asimilate provizioanele reglementate, amortismentele derogatorii, provizioanele speciale de reevaluare consecutivă, plusvalorile reinvestite în activele necedate sau dispărute.

Contabilitatea provizioanelor reglementate se realizează cu ajutorul contului 14 „Provizioane reglementate”.

El se dezvoltă pe 2 subconturi și anume:

— 141 „Provizioane reglementate”

— 149 „Provizioane reglementate înscrise în datoria de impozit amînat“

Subcontul 141 „Provizioane reglementate“ are funcția contabilă de pasiv. Se creditează cu provizioanele reglementate constituite și se va debita la folosirea provizionului constituit. Soldul său poate fi numai creditor, reprezentînd provizioane reglementate constituite și nefolosite.

Subcontul 149 „Provizioane reglementate înscrise în datoria de impozit amînat“, fiindcă are cifra 9 în poziția a III-a este de sens invers contului atașat din punct de vedere al funcției contabile. În consecință el este cont de activ.

Impozitul cuvenit fiscoi se datorează din momentul constituirii provizionului, deoarece acesta se va transforma în venit pe măsura utilizării lui. Ca atare și plata impozitului se amîna pînă la reluarea în rezultatul exercițiului a provizioanelor reglementate.

Suma impozitului amînat la plată se înscrie la sfîrșitul exercițiului în debitul subcontului 149 „Provizioane reglementate înscrise în datoria de impozit amînat“. La deschiderea exercițiului următor subcontul respectiv se creditează, deci se soldează.

Operații legate de constituirea provizioanelor reglementate pentru creșteri de prețuri. Se constituie atunci cînd pentru perioada următoare se prevede o hiperinflație, care duce la o creștere importantă a prețurilor pentru elementele din stocul existent. Acest provizion trebuie să fie contabilizat pentru a putea fi scăzut din rezultatul fiscal al exercițiului. La sfîrșitul perioadei de constituire a provizionului acesta se transferă asupra veniturilor. Pînă în acest moment fiscalitatea calculată se amîna la plată.

Se presupune că față de un stoc de materii prime de 100.000 lei, în anul viitor costul de achiziție a unui stoc identic va fi de 300.000 lei. Impozitul amînat la plată în primul an este de 30.000 lei. În anul următor se diminuează integral provizionul constituit.

Inregistrări contabile:

— În exercițiul curent:

6874 „Cheltuieli pentru provizioane reglementate“	200.000	
141 „Provizioane reglementate“		200.000
149 „Provizioane reglementate înscrise în datoria de impozit amînat“	30.000	
4498 „Datorie de impozit amînat“		30.000
6978 „Impozite amînate“	30.000	
6874 „Cheltuieli pentru provizioane reglementate“		30.000

— În exercițiul următor:

4498 „Datorie de impozit amînat“	30.000	
149 „Provizioane reglementate înscrise în datoria de impozit amînat la plată“		30.000
141 „Provizioane reglementate“	200.000	
7874 „Venituri din diminuarea provizioanelor reglementate“		200.000

Operații legate de constituirea provizioanelor pentru amortizări derogatorii. Provizioanele pentru amortizările derogatorii reprezintă diferența dintre amortizarea degresivă (numită și fiscală) și amortizarea liniară (numită și economică) a imobilizărilor pentru care durata de utilizare este limitată în timp.

Amortizarea degresivă este admisă de organele fiscale și permite recuperarea accelerată a deprecierei ireversibile a imobilizărilor. Ea va fi mai mare în primii ani de folosire a imobilizărilor și din ce în ce mai mică în anii următori.

Amortizarea liniară este identică pe toți anii de folosire a imobilizărilor și se calculează în funcție de valoarea de achiziție a imobilizărilor și de durata de utilizare a acestora.

Se presupune că, pentru o imobilizare corporală cu o valoare de achiziție de 100.000 lei și durata de folosire de 4 ani, cele două categorii de amortizări se prezintă astfel:

Anul	Amortizare economică (liniară)	Amortizare fiscală (degresivă)	Provizioane
1	25.000	40.000	+ 15.000
2	25.000	25.000	0
3	25.000	17.500	— 7.500
4	25.000	17.500	— 7.500
Total	100.000	100.000	0

Înregistrări contabile:

În anul 1:

6811 „Cheltuieli privind amortizările imobilizărilor necorporale și corporale”	25.000	
281 „Amortizări privind imobilizările corporale”		25.000
6874 „Cheltuieli pentru provizioane reglementate”	15.000	
141 „Provizioane reglementate”		15.000

În anul 2:

6811 „Cheltuieli privind amortizările imobilizărilor necorporale și corporale”	25.000	
281 „Amortizări privind imobilizările corporale”		25.000

În anul 3:

6811 „Cheltuieli privind amortizările imobilizărilor necorporale și corporale”	25.000	
281 „Amortizări privind imobilizările corporale”		25.000
141 „Provizioane reglementate”	7.500	
7874 „Venituri din diminuarea provizioanelor reglementate”		7.500

În anul 4:

6811 „Cheltuieli privind amortizările imobilizărilor necorporale și corporale”	25.000	
„Amortizări privind imobilizările corporale”		25.000
141 „Provizioane reglementate”	7.500	
7874 „Venituri din diminuarea provizioanelor reglementate”		7.500

În exemplul de mai sus s-a presupus că societatea comercială este scutită de impozit pentru veniturile provenite din provizioanele reglementate anulate. Deci nu se va folosi contul 149 „Provizioane reglementate înscrise în datoria de impozit amânat”.

2.5.2. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli au ca obiect acoperirea pierderilor sau cheltuielilor viitoare care la data închiderii exercițiului sînt probabile sau sigure dar nedeterminate.

Ele sînt deprecieri posibile a fi reversibile și ca atare nu corectează valoarea elementelor de activ la care se referă.

La evaluarea lor trebuie să se țină seama de următoarele reguli:

a) Sînt individualizate în funcție de riscurile și cheltuielile elementelor de activ la care se referă;

b) Trebuie să răspundă criteriilor prudenței, sincerității și bunei cuviințe;

c) Să fie constituite sistematic pe baza metodelor hotărîte de întreprindere;

d) Nu depind de rezultatele exercițiului.

În funcție de elementele patrimoniale la care se referă provizioanele pentru riscuri și cheltuieli se împart astfel:

a) Provizioane ale activității curente (ordinare), care acoperă riscurile și cheltuielile activității obișnuite a întreprinderii;

b) Provizioane ale activității extraordinare, care acoperă riscurile și cheltuielile ce nu privesc activitatea obișnuită a întreprinderii;

c) Provizioane ale activității financiare, cele care acoperă riscurile și cheltuielile aferente angajamentelor financiare;

d) Provizioane aferente impozitului pe rezultate, cele constituite pentru a acoperi obligațiile fiscale, în cazul rectificării bazei impozabile sau a modului de calcul a impozitului pe rezultate.

Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli se realizează cu ajutorul următoarelor conturi:

— Contul 191 „Provizioane pentru riscuri”, care se divide pe următoarele subconturi:

— 1911 „Provizioane pentru litigii”;

— 1912 „Provizioane pentru garanții date clienților”;

— 1916 „Provizioane pentru pierdere de schimb”;

— 1918 „Alte provizioane pentru riscuri”;

— Contul 192 „Provizioane pentru pensii”;

— Contul 197 „Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții”;

— Contul 198 „Alte provizioane pentru cheltuieli”.

Toate conturile de mai sus au funcția contabilă de pasiv. Se creditează la constituirea provizioanelor prin debitarea următoarelor conturi:

— 6812 „Cheltuieli privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli“, cînd ele privesc exploatarea curentă;

— 6862 „Cheltuieli privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli“, cînd ele afectează activitatea financiară a întreprinderii;

— 6872 „Cheltuieli privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli“, cînd ele au un caracter excepțional.

La sfîrșitul exercițiului provizioanele constituite în cursul anului se reajustează în felul următor:

a) Cînd suma provizioanelor trebuie mărită pentru a acoperi integral mărimea riscurilor și cheltuielilor estimate la acea dată se fac aceleași înregistrări contabile ca și la constituirea lor în cursul exercițiului;

b) Cînd suma provizioanelor trebuie diminuată ca urmare a diminuării riscului de pierderi și cheltuieli se debitează contul de provizioane prin creditul următoarelor conturi de venituri:

— 7812 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli“, cînd ele privesc exploatarea curentă;

— 7862 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli“, cînd ele privesc activitatea financiară;

— 7872 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli“, cînd ele au un caracter excepțional.

Urmare acestor reajustări conturile de provizioane vor apare în bilanțul exercițiului în pasivul bilanțului, ca mărime a riscului de pierderi și cheltuieli ce poate interveni în perioada următoare.

În exercițiul financiar următor previziunile cu privire la apariția riscului de pierderi și cheltuieli pot să se concretizeze astfel:

a) nu a apărut nici o pierdere sau cheltuială pentru care s-au constituit provizioanele;

b) au apărut pierderi sau cheltuieli pentru cazurile de constituire de provizioane care pot fi mai mici, egale sau mai mari decît mărimea provizioanelor constituite anterior.

În primele situații provizioanele constituite anterior se anulează, prin debitarea conturilor de provizioane și creditarea conturilor de venituri menționate mai sus, cu întreaga sumă a provizioanelor constituite. Concomitent,

pentru riscul apărut se vor debita conturile de cheltuieli prin creditarea conturilor care exprimă consumul de active.

Exemple de înregistrări contabile pentru provizioane privind pierderea de schimb valutar:

În 30 iunie 1991 o întreprindere dispune de 1000 dolari, evaluați la un curs valutar de 180 lei/dolar. La sfîrșitul exercițiului cursul valutar se depreciază ajungînd la 170/dolar. În exercițiul următor se realizează schimbul valutar din dolari în lei la un curs valutar de 174 lei/dolar.

— constituirea provizionului la sfîrșitul exercițiului pentru diferența de curs valutar de la 180 lei/dolar la 170 lei/dolar:

6812 „Cheltuieli privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”	10.000	
1916 „Provizioane pentru pierdere de schimb”		10.000

— realizarea schimbului valutar în exercițiul următor la cursul valutar de 174 lei/dolar, deci cu o pierdere efectivă de 6000 lei:

667 „Pierderi de schimb”	6.000	
501 „Banca ...”		6.000

— anularea provizionului constituit în exercițiul precedent:

1916 „Provizioane pentru pierdere de schimb”	10.000	
7812 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli”		10.000

2.6. CONTABILITATEA DATORIILOR PE TERMEN LUNG

2.6.1. CONTABILITATEA ÎMPRUMUTURILOR PARTICULARE CU DURATĂ NEDETERMINATĂ

Societățile comerciale pot contracta împrumuturi pe durată nedeterminată de la alte persoane juridice sau fizice decît băncile. Deși nu sînt surse proprii se înre-

gistrează în contabilitate alături de capitalul propriu deoarece satisfac necesitățile de trezorerie la fel ca și acesta.

În bilanțul contabil aceste împrumuturi apar fie alături de capitalul propriu fie ca datorii financiare.

Sînt purtătoare de dobînzii care pentru societatea comercială care le suportă reprezintă cheltuieli financiare.

Contabilitatea acestora se realizează cu ajutorul contului 15 „Împrumuturi particulare cu durată nedeterminată”. El se divide pe două subconturi operaționale și anume:

— 151 „Suma împrumutată”

— 158 „Dobînzii”.

Subcontul 151 „Suma împrumutată” se creditează cu împrumutul particular primit și se debitează la rambursarea lui.

Înregistrări contabile:

— contractarea și primirea împrumutului bancar:

501 „Banca ...”	×	
151 „Suma împrumutată” (Împrum. partic. pe durată nedetermin.)		×

— rambursarea împrumutului la scadență stabilită:

151 „Suma împrumutată (Împrumuturi particulare pe durată nedeterminată)	×	
501 „Banca ...”		×

Subcontul 158 „Dobînzii” se folosește pentru a reflecta la sfîrșitul exercițiului dobînzile neexpirate aferente împrumuturilor contractate.

Dobînzile calculate la împrumutul primit neexpirate se înregistrează prin formula contabilă:

661 „Cheltuieli privind dobînzile”	×	
158 „Dobînzii” (Împrumuturi partic. pe durată nedeterminată)		×

La deschiderea exercițiului următor formula contabilă de mai sus se anulează, după care se plătește dobînda datorată:

158 „Dobînzii” (Împrum. partic. pe durată nedeterminată)	×	
661 „Cheltuieli privind dobînzile”		×
661 „Cheltuieli privind dobînzile”	×	
501 „Banca ...”		×

În cazul cînd dobînda se plătește în cursul anului pînă la închiderea exercițiului se face formula contabilă:

661 „Cheltuieli privind dobînzile”	×	
501 „Banca ...”		×

2.6.2. CONTABILITATEA ALTOR ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE

Completarea temporară a necesităților de trezorerie a societăților comerciale se poate face și pe alte căi, care generează, odată cu procurarea activelor bănești, datorii de rambursare sau lichidare a obligațiilor apărute.

Contabilitatea acestora se realizează cu ajutorul mai multor conturi cuprinse în grupa 16 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”. Din această grupă fac parte mai multe conturi, care la rîndul lor se dezvoltă pe subconturi operaționale, astfel:

161 „Împrumuturi obligatare”
1611 „Suma împrumutată”
1618 „Dobînzii”
1619 „Prime de rambursare”
163 „Împrumuturi de la instituții de credit altele decît băncile”
1631 „Suma împrumutată”
1638 „Dobînzii”
164 „Datorii de locație”
1641 „Suma împrumutată”
1648 „Dobînzii”
165 „Depuneri și garanții primite”
166 „Împrumuturi și datorii însoțite de condiții particulare”
1661 „Suma împrumutată”
1668 „Dobînzii”
167 „Datorii dependente de participații”
1671 „Suma împrumutată”
1678 „Dobînzii”
168 „Alte împrumuturi”
1681 „Suma împrumutată”
1688 Dobînzii

Exemplificăm, în cele ce urmează, funcțiunea acestor conturi prin detalierea împrumuturilor obligatate.

Împrumuturile obligatate sînt cele care se obțin de societățile comerciale prin vînzarea de obligațiuni persoanelor fizice și juridice.

Emiterea și vînzarea de obligațiuni reprezintă o modalitate de procurare de către societățile comerciale de active bănești. În schimbul obligațiunilor vîndute cumpărătorii pun la dispoziția societății comerciale active bănești care pentru vînzătorii de obligații reprezintă împrumuturi obligatate. Aceste împrumuturi sînt purtătoare de dobînzii care reprezintă veniturile cumpărătorilor de obligațiuni și se rambursează la scadențe stabilite.

Împrumuturile obligatate sînt de două feluri:

a) *Împrumuturi obligatate* fără prime, adică acelea care se rambursează deținătorilor de obligațiuni la valoarea de emisie, adică de emisiune.

Inregistrări contabile:

— Obținerea împrumutului obligatar pentru obligațiunile vîndute la valoarea de emisiune a acestora:

501 „Banca ...”	×	
51 „Casa”		
161 „Împrumuturi obligatate” (subcont 1611)	×	×

— Rambursarea la scadență, odată cu restituirea obligațiunilor la valoarea de emisie:

161 „Împrumuturi obligatate”	×	
501 „Banca ...”		×
51 „Casa”		×

b) *Împrumuturi obligatate* cu prime de rambursare, la care valoarea de rambursare este mai mare decît valoarea de emisiune (nominală). Diferența o reprezintă prima de rambursare.

Primele de rambursare se amortizează prin trecerea lor asupra cheltuielilor financiare în toată perioada de rambursare a împrumutului obligatar. Amortizarea este proporțională cu numărul de obligațiuni rambursate în cursul exercițiului.

Inregistrări contabile:

— încasarea împrumutului la care se adaugă și prima de rambursare:

501 „Banca ...”	×	
51 „Casa”	×	
1619 „Prime de rambursare”	×	
161 „Împrumuturi obligatate” (subcont 1611)		×

— amortizarea primelor de rambursare în cursul exercițiului:

6868 „Cheltuieli privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor”	×	
1619 „Prime de rambursare”		×

— rambursarea împrumuturilor obligatate:

161 „Împrumuturi obligatate” (subcont 1611)	×	
501 „Banca ...”		×
51 „Casa”		×

Dobînzile aferente împrumuturilor obligatate cu prime și fără prime de rambursare se înregistrează la fel ca și dobînzile exemplificate la paragrafele 2.6.1., privind contabilitatea împrumuturilor particulare pe durată nedeterminată.

CAP. 3. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR

3.1. IMOBILIZĂRI — NOȚIUNE, ROL, STRUCTURĂ

Imobilizările se compun din elemente destinate a servi într-o manieră durabilă, pe o perioadă mai mare de timp (mai mare de un an), activitatea întreprinderilor.

Având în vedere conținutul lor, imobilizările se împart în trei grupe și anume:

1. Imobilizări necorporale (nemateriale);
2. Imobilizări corporale (materiale);
3. Imobilizări financiare.

1) *Imobilizările necorporale* nu se concretizează într-un bun material și sunt formate din:

- Cheltuieli de cercetare aplicată și de dezvoltare;
- Logice;
- Concesiuni și drepturi similare, brevete, licențe, mărci, procedee, drepturi și valori similare;
- Fond comercial;
- Alte imobilizări necorporale.

Cheltuielile de cercetare se cuprind în imobilizări numai cele care se referă la cercetarea aplicată și de dezvoltare, deoarece cercetarea fundamentală constituie o cheltuială a exercițiului în cursul căreia este efectuată.

Pentru a fi imobilizări, cheltuielile de cercetare aplicată și cele de cercetare-dezvoltare trebuie să îndeplinească trei condiții și anume:

- 1) direcția întreprinderii trebuie să aibă precizată concret intenția sa de producere și comercializare sau de a utiliza produsul sau procedeul rezultat;
- 2) proiectele în curs trebuie să fie net individualizate și costul să fie stabilit distinct;
- 3) fiecare proiect trebuie să aibă serioase șanse de reușită tehnică și de rentabilitate comercială.

Aceste cheltuieli de cercetare-dezvoltare trebuie să fie amortizate în cel mult cinci ani.

Logicele sunt programele destinate a servi de o manieră durabilă, sunt procurate din afara întreprinderilor sau create de acestea și separate de procesele pentru care se utilizează, deoarece dacă sunt împreună cu acestea se cuprind în valoarea imobilizărilor corporale.

Concesiunea există când între o persoană morală juridică de drept public numită închiriator și o altă persoană (publică sau particulară) numită concesionar se stabilește o situație contractuală ce comportă unele drepturi și obligații, astfel:

- executarea serviciului cu riscurile concesionarului;
- dreptul exclusiv de utilizare a bunurilor domeniului public;
- drept exclusiv de exploatare acordat sau delegat de către închiriator concesionarului;
- obligația pentru concesionar de a face un serviciu de interes general;
- punerea la dispoziția concesionarului de către închiriator a mijloacelor pentru o durată determinată;
- repunerea la sfârșitul concesiunii de către concesionar a imobilizărilor sau instalațiilor;
- salarizarea concesionarului asigurată prin încasarea de la utilizatori a sumelor prevăzute în contract.

Drepturile similare concesiunii cuprind cheltuielile efectuate pentru a obține avantajul pe care îl constituie protecția acordată inventatorilor, autorilor sau beneficiarilor dreptului de exploatare a brevetelor, licențelor, mărcilor de fabricație, drepturi de proprietate literară sau artistică etc.

Fondul comercial este o noțiune abstractă care se înregistrează numai dacă se aduce ca aport la înființare sau în cazul în care se cumpără (împreună cu activele unei întreprinderi comerciale). El concurează la menținerea sau la dezvoltarea potențialului de activitate al întreprinderii cum este spre exemplu clientela, părți de piață, renumele firmei.

Fondul comercial este într-o exprimare mai plastică acel lucru mic în plus care îl obligă pe client să vină la noi.

Cu toate că este o noțiune abstractă, există tehnici de evaluare a fondului comercial.

2. *Imobilizările corporale* se concretizează în bunuri asupra cărora se exercită un drept real.

În această grupă se cuprind:

- Terenurile;
- Construcțiile;
- Instalațiile tehnice;
- Instalațiile generale, organizări și amenajări;
- Materiale de transport;
- Materiale de birou, materiale informative și mobilier de birou;
- Ambalaje recuperabile;
- Alte imobilizări corporale;
- Imobilizările în curs;
- Avansuri și acțiuni vărsate pe comenzi de imobilizări.

Întrucât marea majoritate a elementelor patrimoniale din categoria imobilizărilor corporale sînt cunoscute ne vom referi numai la ultimele două.

Imobilizările în curs sînt cele create prin mijloace proprii ale întreprinderilor și neterminate la finele exercițiilor financiare. Ele se referă atît la imobilizările corporale cît și la cele necorporale.

Avansuri și acțiuni vărsate pe comenzi de imobilizări.

În vederea procurării unor imobilizări, pe baza contractelor încheiate cu furnizorii, beneficiarii acestora pot acorda sume de bani înainte de a se primi aceste imobilizări. Astfel, dacă se acordă sume de bani înainte de a începe executarea comenzilor este vorba despre *avansuri* iar dacă se plătesc pe măsura executării parțiale a comenzilor, aceste sume de bani se numesc *acțiuni*.

3. *Imobilizările financiare* nu reprezintă altceva decît investiții financiare, respectiv sume de bani utilizate pentru a obține anumite creanțe sau titluri cu scopul de a realiza în mod durabil controlul sau de a exercita o influență asupra unor agenți economici.

3.2. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE

Pentru reflectarea în contabilitate a imobilizărilor necorporale se folosesc conturile din grupa 20 „Imobilizări necorporale” și anume:

201 „Cheltuieli de cercetare aplicată și de dezvoltare”

202 „Logice”

205 „Concesiuni și drepturi similare, brevete, licențe, mărci, drepturi și valori similare, procedee”

207 „Fond comercial”

208 „Alte imobilizări necorporale”.

Contul 201 „Cheltuieli de cercetare aplicată și de dezvoltare” este un cont de imobilizări, de activ.

Se debitează cu cheltuielile de cercetare aplicată și de dezvoltare reprezentînd valoarea proiectelor, procedurilor sau studiilor obținute în cadrul întreprinderii.

Se creditează după amortizarea la termen sau înainte de termen datorită eșecului acestora.

Soldul debitor reprezintă valoarea de înregistrare a proiectelor existente la un moment dat în întreprindere.

În momentul terminării acestor proiecte sau studii se realizează un venit și, ca urmare, se înregistrează în contabilitate cu formula contabilă:

201 „Cheltuieli de cercetare aplicată și de dezvoltare”	×
731 „Producție imobilizată din activ necorporal”	×

Pe măsură ce se utilizează, aceste proiecte se amortizează și se înregistrează în contabilitate așa cum se va prezenta la subcapitolul 3.5.

Cînd cheltuielile de cercetare aplicată și de dezvoltare sînt total amortizate, fie la finele termenului prevăzut, fie mai devreme printr-o amortizare accelerată, datorită eșecului acestora, se înregistrează în contabilitate ca o ieșire, o diminuare, cu formula contabilă:

2801 „Amortizări de cheltuieli de cercetare aplicată și de dezvoltare”	×
201 „Cheltuieli de cercetare aplicată și de dezvoltare”	×

Contul 202 „Logice” este un cont de imobilizări, de activ.

Se debitează cu costul de achiziție al logicelor procurate din afară sau cu costul de producție al celor obținute din producție proprie.

Se creditează cu valoarea contabilă a logicelor ieșite prin cesiune (vînzare) sau constatate lipsă la inventar.

Soldul debitor reprezintă costul de achiziție sau de producție, după caz, a logicelor existente în unitate la un moment dat.

Menționăm că în acest cont se înregistrează toate logicele separate, indiferent dacă sînt utilizate de întreprindere sau se vor vinde.

În cazul obținerii de logice din producție proprie, respectiv cu specialiștii proprii ai unităților economice se înregistrează costul de producție cu formula contabilă:

202 „Logice”	×	
731 „Producție imobilizată de activ necorporal”		×

În cazul cumpărării din afara unității se debitează contul 202 „Logice” și se pot credita mai multe conturi în funcție de modalitatea de plată a acestora; fie se amîna la plată, fie se emite un efect comercial sau se achită din disponibilitățile existente în casieria unității sau în conturi la bănci (se vor detalia modalitățile de decontare la capitolele următoare), iar în contabilitate se înregistrează cu formula contabilă:

202 „Logice”	×	
402 „Furnizori de imobilizări”		×
404 „Efecte de plată pentru imobilizări”		×
501 „Banca ...”		×
51 „Casă”		×

Ieșirea logicelor poate să aibă loc prin vînzare sau prin dispariție (lipsă constatată) care poate fi despăgubită în cazul existenței unei asigurări sau nedespăgubită (de exemplu furt).

Referitor la ieșirea prin vînzare a imobilizărilor, în limbajul uzual se folosește noțiunea de *cesiune* care re-

prezintă o transmitere cu titlu oneros (cu plată) de către o persoană altei persoane a unui drept de creanță, în temeiul unui contract.

Pentru reflectarea în contabilitate a cesiunii imobilizărilor, deci și a logicelor, se folosește contul 652 „Valori contabile ale imobilizărilor necorporale și corporale cedate”. Se debitează cu prețul de înregistrare al imobilizărilor cedate și se creditează cu amortizarea înregistrată pentru imobilizările ieșite. Soldul debitor reprezintă sub-valoarea de cesiune a imobilizărilor cedate (ieșite).

Deci în contabilitate se înregistrează în momentul ieșirii cu formula contabilă:

652 „Valori contabile ale imobilizărilor necorporale și corporale cedate”	×	
202 „Logice”		×

Tot la fel se înregistrează și ieșirea logicelor în cazul dispariției despăgubite cu precizare că pentru ambele cazuri se mai fac înregistrările de încasare fie a valorii de vînzare fie a valorii despăgubirii, după caz.

În cazul dispariției fără despăgubire nu se mai folosește contul 652 „Valori contabile ale imobilizărilor necorporale și corporale cedate” și se înregistrează ca o diminuare a valorii amortizării cu formula contabilă:

2802 „Amortizări de logice”	×	
202 „Logice”		×

Precizăm că se mai face și înregistrarea diferenței de valoare neamortizată așa cum se va prezenta în subcapitolul 3.5. de mai jos.

Celelalte conturi de imobilizări necorporale 205 „Concesiuni și drepturi similare, brevete, licențe, mărci, drepturi și valori similare, procedee”; 207 „Fond comercial și 208 „Alte imobilizări necorporale” funcționează în mod asemănător ca și contul 202 „Logice” cu unele deosebiri legate de intrări cum este cazul fondului comercial care nu se înregistrează la unitățile care îl creează, numai dacă se cumpără sau se aduce ca aport la înființare.

3.3. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Pentru reflectarea în contabilitate a acestor imobilizări se folosesc conturi și subconturi din grupa 21 „Imobilizări corporale astfel:

- 211 „Terenuri“, cu subconturile:
 - 2111 „Terenuri fără construcții“
 - 2112 „Terenuri cu zăcăminte“
 - 2114 „Terenuri cu construcții“
 - 2115 „Amenajări și organizări de terenuri“
- 212 „Construcții“, cu subconturile:
 - 2121 „Clădiri“
 - 2125 „Instalații generale, organizări și amenajări“
 - 2128 „Lucrări de infrastructură“
- 213 „Instalații tehnice“, cu subconturile:
 - 2131 „Instalații tehnice specifice“
 - 2132 „Instalații complexe specializate“
 - 2133 „Materiale industriale“
 - 2135 „Utilaje industriale“
- 214 „Instalații generale, organizări și amenajări“
- 215 „Materiale de transport“
- 216 „Materiale de birou, materiale informatice și mobilier de birou“
- 217 „Ambalaje recuperabile“
- 218 „Alte imobilizări corporale“.

Conturile de imobilizări corporale sînt conturi de activ. Se debitează în momentul intrării bunurilor în patrimoniul unităților economice la valoarea de aport, cost de achiziție sau cost de producție după caz. Se creditează în caz de cesiune, expropriere sau dispariție la prețul de înregistrare. Soldul debitor reprezintă valoarea de înregistrare a imobilizărilor corporale existente la un moment dat în unitate.

Înregistrările în contabilitate a mișcărilor de imobilizări corporale se fac în felul următor:

a) Intrare de imobilizări corporale în cazul constituirii unităților economice ca aport în natură la valoarea stabilită de aport:

111 „Terenuri fără construcții“	×	
·	·	
·	·	
218 „Alte imobilizări corporale“	×	
101 „Capital“		×

sau atunci cînd se nominalizează capitalul:

2111 „Terenuri fără construcții“	×	
·	·	
·	·	
218 „Alte imobilizări corporale“	×	
456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului“		×

și concomitent:

456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului“	×	
101 „Capital“		×

b) Intrarea de imobilizări corporale prin cumpărări din afară la cost de achiziție:

2111 „Terenuri fără construcții“	×	
·	·	
·	·	
218 „Alte imobilizări corporale“	×	
402 „Furnizori de imobilizări“		×
501 „Banca“ . . .		×
51 „Casa“		×

c) Intrare din producție proprie la cost de producție:

2121 „Clădiri“	×	
·	·	
·	·	
218 „Alte imobilizări corporale“	×	
732 „Producție imobilizată de activ corporal“		×

Ieșirea imobilizărilor poate avea loc pe mai multe căi și anume:

a) scoaterea din funcțiune ca urmare a faptului că nu mai corespund din punct de vedere calitativ sau se decide de către întreprindere înlocuirea lor;

b) cesiune (vînzare);

c) dispariție cu sau fără despăgubire.

a) Scoaterea din funcțiune a imobilizărilor, în momentul în care s-a înregistrat amortizarea în întregime, se înregistrează în contabilitate prin creditarea conturilor de imobilizări și debitarea conturilor de amortizare corespunzătoare, cu formula contabilă:

2812 „Amortizări de construcții”	×	
·	·	
·	·	
2818 „Amortizări de ambalaje recuperabile”	×	
2121 „Clădiri”		×
·		·
·		·
·		·
218 „Alte imobilizări corporale”		×

după care se închid conturile.

Se constată că din operația economică de mai sus lipsesc terenurile deoarece ele, de regulă, se cesionează.

Dacă sînt imobilizări care se scot din funcțiune înainte de expirarea duratei prevăzute, se înregistrează mai întîi amortizarea, pînă la nivelul valorii de înregistrare (respectiv valoarea rămasă neamortizată) și apoi se înregistrează ieșirea cu formulele de mai sus.

Exemplu. O societate comercială are autocamioane în valoare de 10.000.000 lei achiziționate în anii precedenți și amortizate în valoare de 9.500.000 lei, care se decide să se scoată din funcțiune.

1) În contabilitate se înregistrează mai întîi diferența de amortizare de 500.000 lei cu formula contabilă:

6811 „Cheltuieli privind amortizările imobilizărilor necorporale și corporale”	500.000	
2815 „Amortizări de materiale de transport”		500.000

2) Apoi se înregistrează ieșirea din evidență a autocamioanelor cu formula contabilă:

2815 „Amortizări de materiale de transport”	10.000.000	
215 „Materiale de transport”		10.000.000

În conturi situația se prezintă în felul următor:

215 „Materiale de transport”	2815 „Amortizări de mat. de transp.”
Si 10.000.000 2) 10.000.000	2) 10.000.000 Si 9.500.000
	1) 500.000

b) În cazul cesiunii se pune problema prețului recuperat din vînzarea imobilizărilor deoarece, în funcție de acesta, apar în contabilitate mai multe variante de înregistrare. Dar indiferent de preț, față de cazul de ieșire precedent, astfel de ieșiri presupun utilizarea contului 652 „Valori contabile a imobilizărilor necorporale și corporale cedate”, așa cum s-a prezentat în subcapitolul precedent.

Presupunem spre exemplificare aceleași date din cazul precedent, a), cu variante de cesiune a autocamioanelor la următoarele prețuri:

A = 500.000 lei

B = 1.300.000 lei

C = 400.000 lei

De asemenea, presupunem că în toate cazurile se încasează prețul de vînzare prin bancă.

Varianta A

1) Se înregistrează încasarea valorii autocamioanelor:

501 „Banca ...”	500.000	
752 „Preț de cesiune a imobilizărilor necorporale și corporale”		500.000

2) Ieșirea din gestiune a autocamioanelor:

652 „Valori contabile a imobilizărilor necorporale și corporale cedate”	10.000.000	
215 „Materiale de transport”		10.000.000

3) Se transferă amortismentul aferent autocamioanelor cedate:

2815 „Amortizări de materiale de transport”	9.500.000	
652 „Valori contabile a imobilizărilor necorporale și corporale cedate”		9.500.000

Din înregistrările contabile de mai sus se poate constata că din această cesiune s-a realizat un venit de 500.000 lei reflectat în creditul contului 752 „Preț de cesiune a imobilizărilor necorporale și corporale” care este de fapt egal cu valoarea rămasă neamortizată. Acest venit se folosește la finele exercițiului pentru acoperirea unor cheltuieli, de fapt acoperirea valorii rămase ne-

amortizate ajunse în soldul debitor al contului 652 „Valori contabile a imobilizărilor necorporale și corporale cedate“.

Ca urmare, la finele exercițiului, aceste venituri vor fi preluate în contul 12 „Rezultatul exercițiului“ așa cum s-a prezentat în capitolul precedent.

Varianta B

1) Se înregistrează încasarea valorii autocamioanelor:

501 „Banca ...”	1.300.000	
752 „Preț de cesiune a imobilizărilor necorporale și corporale”		1.300.000

2) Ieșirea din gestiune a autocamioanelor:

652 „Valori contabile a imobilizărilor necorporale și corporale cedate”	10.000.000	
215 „Materiale de transport”		10.000.000

3) Transferul amortismentului aferent autocamioanelor cedate:

2815 „Amortizări de materiale de transport”	9.500.000	
652 „Valori contabile a imobilizărilor necorporale și corporale cedate”		9.500.000

4) Înregistrarea valorii neamortizate la finele exercițiului se face la fel ca în varianta A, la finele exercițiului prin contul 12 „Rezultatul exercițiului“.

Analizând această variantă se constată că spre deosebire de varianta A, când nu s-a realizat un venit mai mare decât valoarea neamortizată, se realizează un venit cu 800.000 lei mai mare (1.300.000—500.000) care se găsește în soldul creditor al contului de venit.

Acest venit realizat din cesiunea imobilizărilor se va înregistra astfel:

752 „Preț de cesiune a imobilizărilor necorporale și corporale”	1.300.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		1.300.000

Varianta C

Această variantă presupune efectuarea unor înregistrări contabile (1—4) similare cu a celorlalte două variante, dar cu încasarea unei sume mai mici decât valoarea neamortizată și ca urmare, față de varianta B,

este opusă din punct de vedere al rezultatului cesiunii, și, ca atare, se realizează o pierdere care se înregistrează cu formula contabilă:

12 „Rezultatul exercițiului”	100.000	
752 „Preț de cesiune a imobilizărilor necorporale și corporale”		100.000

c) În cazul dispariției fără despăgubire se procedează ca în varianta a) deci se face scoaterea din gestiune.

Dacă dispariția este cu despăgubire se mai face și înregistrarea de primire a sumelor de la societatea de asigurări respectivă.

Contabilitatea imobilizărilor în curs

Imobilizările create prin mijloace proprii ale întreprinderilor economice și neterminate la finele exercițiilor financiare se numesc *în curs*. Ele se găsesc sub forma imobilizărilor corporale și necorporale pentru care se deschid conturile:

231 „Imobilizări necorporale în curs“

232 „Imobilizări corporale în curs“.

La sfârșitul fiecărui exercițiu se înregistrează în contabilitate ca o creștere a valorii acestora și concomitent ca un venit.

Cele două conturi sînt de activ și se debitează cu costul de producție a elementelor componente ale imobilizărilor în curs și se creditează la terminarea imobilizărilor.

Deci în contabilitate se înregistrează cu formula contabilă:

231 „Imobilizări necorporale în curs”	×	
731 „Producție imobilizată de activ necorporal”		×

și pentru imobilizări corporale:

232 „Imobilizări corporale în curs”	×	
732 „Producție imobilizată de activ corporal”		×

Aceste înregistrări se fac pe măsura terminării lucrărilor iar la terminarea lor se înregistrează în felul următor:

201 „Cheltuieli de cercetare aplicată și de dezvoltare”	×	
208 „Alte imobilizări necorporale”	×	
231 „Imobilizări necorporale în curs”		×

și

2121 „Clădiri”	×	
218 „Alte imobilizări corporale”	×	
232 „Imobilizări corporale în curs”		×

Contabilitatea avansurilor și aconturilor vărsate pe comenzi de imobilizări

Pentru reflectarea în contabilitate a avansurilor și aconturilor utilizate pentru imobilizări se folosesc două conturi și anume:

- 241 „Avansuri și aconturi vărsate pe comenzi de imobilizări necorporale”
- 242 „Avansuri și aconturi vărsate pe comenzi de imobilizări corporale”

Sînt conturi de activ, de creanțe, care se debitează în momentul acordării avansurilor sau aconturilor și se creditează în momentul primirii imobilizărilor de la executanți.

Exemple de înregistrări contabile:

1) În vederea executării unei instalații tehnice o societate comercială acordă un avans în sumă de 1.000.000 lei prin virarea sumei din disponibilul de la bancă:

242 „Avansuri și aconturi vărsate pe comenzi de imobilizări corporale”	1.000.000	
501 „Banca ...”		1.000.000

2) Pe măsura executării comenzii se solicită de către executantul instalației acordarea unui scont de 400.000 lei care se virează din disponibilul de la bancă:

242 „Avansuri și aconturi vărsate pe comenzi de imobilizări corporale”	400.000	
501 „Banca ...”		400.000

3) La terminarea comenzii instalației tehnice, valoarea totală este de 2.000.000 lei. Se recepționează instalația și se convine ca diferența de 600.000 lei să se achite ulterior:

2131 „Instalații tehnice”	2.000.000	
242 „Avansuri și aconturi vărsate pe comenzi din imobilizări corporale”		1.400.000
402 „Furnizori de imobilizări”		600.000

3.4. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR FINANCIARE

Pentru reflectarea în contabilitate a imobilizărilor financiare se folosesc conturile:

261 „Titluri de participare” cu subconturile:

- 2611 „Titluri de participare”
- 2618 „Titluri de participare evaluate în echivalență”
- 2619 „Vărsăminte rămase de efectuat pentru titluri de participare neachitate”

263 „Titluri imobilizate ale activității de portofoliu” cu subconturile:

- 2631 „Titluri imobilizate ale activității de portofoliu”
- 2639 „Vărsăminte rămase de efectuat pentru titluri imobilizate ale activității de portofoliu neachitate”

265 „Alte titluri imobilizate” cu subconturile:

- 2651 „Titluri de investiție”
- 2652 „Titluri însoțite de condiții particulare”
- 2658 „Alte titluri imobilizate”
- 2659 „Vărsăminte rămase de executat pentru alte titluri imobilizate neachitate”

267 „Creanțe imobilizate” cu subconturile:

- 2671 „Creanțe asimilate la participări”
- 2674 „Alte creanțe imobilizate”
- 2675 „Depuneri și garanții vărsate”
- 2678 „Dobînzii”

Se cunoaște faptul că în economia de piață orice întreprindere poate poseda acțiuni ale altor întreprinderi. Aceste acțiuni pe care le posedă orice întreprin-

dere fac parte din patrimoniul economic. Dacă posesia acțiunilor se consideră benefică pentru întreprinderea deținătoare pentru că aceasta permite exercitarea unei influențe asupra întreprinderilor emițătoare, atunci aceste acțiuni se numesc *titluri de participare*. În schimb, în cazul în care se procură asemenea acțiuni cu scopul de a fi revândute și a realiza un câștig din aceasta, ele se încadrează la activ circulant sub denumirea de *valori mobiliare de plasament*.

Titlurile de participare se pot cumpăra și se achită, fie în totalitate la valoarea lor nominală în momentul cumpărării, fie se achită parțial. Indiferent de suma achitată, în momentul cumpărării se înregistrează la valoarea lor nominală în debitul subcontului 2611 „Titluri de participare” care este cont de activ în corespondență cu creditul conturilor financiare sau de terți, în funcție de modalitatea de plată, pentru valoarea achitată iar pentru ceea ce nu se achită, în corespondență cu creditul contului 2619 „Vărsăminte rămase de efectuat pentru titluri de participare neachitate” care este un cont de pasiv.

Subcontul 2611 „Titluri de participare” se creditează fie cu ocazia vânzării acestor titluri de participare, fie cu ocazia evaluării prin echivalență.

Soldul debitor reprezintă costul de achiziție al titlurilor de participare deținute de o unitate economică la un moment dat.

Exemple de înregistrări contabile

1) O societate comercială achiziționează de la o societate comercială X titluri în valoare de 300.000 lei care le achită în totalitate din disponibilul de la bancă și de la o societate comercială Y, titluri în valoare de 500.000 lei din care achită numai 400.000 lei, diferența urmează să se achite peste 60 zile.

— pentru titlurile cumpărate de la societatea X se înregistrează:

2611 „Titluri de participare”	300.000	
501 „Banca ...”		300.000

— pentru titlurile cumpărate de la societatea Y se înregistrează:

2611 „Titluri de participare”	500.000	400.000
501 „Banca ...”		
2619 „Vărsăminte rămase de efectuat pentru titluri de participare neachitate”		100.000

2) După 60 de zile se achită diferența de 100.000 lei din titlurile de participare procurate de la societatea comercială Y:

2619 „Vărsăminte rămase de efectuat pentru titlurile de participare neachitate”	100.000	100.000
501 „Banca ...”		

3) Se vînd titluri de participare deținute la societatea comercială X în sumă de 500.000 lei;

662 „Valori contabile de titluri imobilizate cedate”	50.000	50.000
2611 „Titluri de participare”		

Cit privește evaluarea prin echivalență (prezentată și în capitolul precedent) aceasta se realizează atunci cînd societatea comercială mamă deține pachetul de acțiuni ce-i asigură controlul asupra societății comerciale fiice. Acest pachet de acțiuni poate proveni din separarea lor din titlurile de participare înregistrate în momentul achiziționării lor (la costul de achiziție sau la valoarea de participare) în debitul contului 2611 „Titluri de participare”.

În urma evaluării prin echivalență poate rezulta un ecart (diferență) pozitiv sau unul negativ.

Ecartul de echivalență pozitiv se înregistrează ca o creștere de capital propriu (exemplificat în paragraful 2.2.5.) pe cînd cel negativ se tratează diferit. Astfel, pentru costul istoric al titlurilor de participare se înregistrează cu formula contabilă:

2618 „Titluri de participare evaluate în echivalență”	×	
2611 „Titluri de participare”		×

și concomitent se constituie un provizion pentru devvalorizarea titlurilor de portofoliu la nivelul costurilor de achiziție cu formula contabilă:

6863 „Cheltuieli privind provizioane pentru depreciere” ×
 2963 „Provizioane pentru depreciere de titluri immobilizate de activitatea de portofoliu” ×

Pentru ecartul negativ (dacă există) între costul istoric și prețul zilei se poate crea un provizion pentru deprecierea globală a portofoliului de titluri de participare evaluate prin echivalență și se înregistrează cu formula contabilă:

6862 „Cheltuieli privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli” ×
 2962 „Provizioane pentru depreciere globală a portofoliului de titluri de participare evaluate prin echivalență” ×

Titlurile immobilizate în activitatea de portofoliu se aseamănă din punct de vedere a conținutului cu celelalte titluri de participare, dar deținerea lor nu se face cu scopul primordial de a avea controlul sau a exercita o influență, de aceea ele nu se evaluează prin echivalență. Ca urmare a acestui fapt pentru ele se deschid numai două subconturi respectiv 2631 „Titluri immobilizate ale activității de portofoliu” și 2639 „Vărsăminte rămase de efectuat pentru titluri immobilizate ale activității de portofoliu neachitate”. Aceste două conturi funcționează asemănător cu conturile prezentate mai sus 2611 „Titluri de participare” și respectiv 2619 „Vărsăminte rămase de efectuat pentru titluri de participare neachitate”.

Referitor la creanțele immobilizate, acestea sînt împrumuturile pe care orice întreprindere le poate acorda aceloră la care aceasta posedă titluri de participare.

3.5. CONTABILITATEA DEPRECIERII IMOBILIZĂRILOR

În urma folosirii immobilizărilor în procesul de producție sau pur și simplu ca urmare a trecerii timpului, acestea suferă anumite deprecieri. Aceste deprecieri pot fi ireversibile, și atunci îmbracă forma amortizărilor, sau reversibile, cînd se concretizează în provizioane. Sub forma provizioanelor sînt reflectate numai deprecierea momentane datorate evenimentelor excepționale.

3.5.1. AMORTIZAREA IMOBILIZĂRILOR. DEFINIȚIE, ROL, MODALITĂȚI DE CALCUL

Planul contabil general definește amortismmentul ca o „constatare contabilă” a unei micșorări a valorii immobilizărilor, ca urmare a uzurii acestora odată cu trecerea timpului, ca urmare a efectului progresului tehnic sau din alte cauze, ale căror efecte sînt ireversibile.

Unele bunuri nu suferă, în mod obișnuit, deprecieri datorită uzurii și a timpului și ca urmare ele nu fac obiectul amortismmentului. În această categorie se cuprind:

- dreptul de închiriere;
- terenurile;
- immobilizările financiare.

Sumele rezultate prin cuprinderea în cost a amortizărilor și recuperate cu prilejul vînzării produselor odată cu încasarea prețului de vînzare a acestora au rolul de a contribui la formarea unor mijloace bănești din care să se poată înlocui bunurile uzate total sau parțial, fizic și moral și care au fost scoase din folosință.

Rezultă că amortizarea presupune două aspecte: economic și financiar.

Din punct de vedere economic este vorba de a include în cheltuielile fiecărui exercițiu suma totală a depreciierilor suferite de immobilizări.

Din punct de vedere financiar este vorba de a constitui disponibilități bănești fie pentru a înlocui immobilizările cînd ele sînt scoase din uz, fie pentru a realiza o nouă investiție. În măsura în care veniturile sînt su-

ficiente pentru a acoperi cheltuielile cu amortizările, întreprinderea dispune pentru a se autofinanța de lichidități în sumă echivalentă cu amortizările.

A amortiza este o obligație ce decurge din principiul prudenței. Întreprinderea care nu amortizează supraestimează activul și rezultatul său. Aceasta deoarece amortismentul apare în activul bilanțului pe aceleași rânduri pe care apar imobilizările la care se referă dar într-o coloană separată destinată depreciilor. Prin scăderea din valoarea de achiziție (de inventar) a amortizărilor rezultă valoarea netă a imobilizărilor în momentul întocmirii bilanțului (închiderea exercițiului financiar).

Lipsa amortizării este considerată de dreptul financiar ca un delict, iar dreptul fiscal impune, sub pedeapsa amenzii, constatarea unui minim amortisment.

Evaluarea depreciilor ireversibile, deci stabilirea amortismentului presupune un calcul delicat, căci trebuie să se evalueze o pierdere viitoare pentru fiecare bun. Deprecierea depinde pe de o parte de factori interni cum ar fi ritmul de utilizare a bunurilor și modul lor de întreținere ca și de factori externi — progresul tehnic.

La stabilirea amortismentului se ține seama practic de parametrii:

— valoarea de amortizat (valoarea de inventar, de achiziție numită și valoare de origine);

— durata amortismentului (durata de folosință a bunurilor);

— modul de desfășurare (etalare) a amortizării adică metoda de calcul folosită.

În ceea ce privește valoarea de amortizat, aceasta se ia în considerare la cost istoric, adică la costul achiziționării în momentul intrării în folosință a bunului respectiv.

Durata de amortizare curent admisă variază în funcție de natura bunurilor. Exemplu: camion 4 ani, autoturisme 5 ani, materiale și mobilier 10 ani, imobile industriale 20 ani, imobile comerciale sau administrative de la 25 la 50 ani, imobile de locuit de la 25 la 50 ani. Imobilizările necorporale (logice, brevete etc.) se amortizează în maximum 5 ani.

Duratele exemplificate sînt cele recomandate de lege. Dacă întreprinderile doresc să folosească durate de fo-

losință total diferite, ele se pot face dar trebuie să justifice la Administrația fiscală cauzele utilizării acestora.

În ceea ce privește metodele de calcul a amortizării cele mai folosite sînt metoda liniară și cea degresivă.

Metoda liniară

Constă în a etala uniform valoarea imobilizării pe durata sa de viață. Acesta este sistemul de amortisment de „drept comun“, adică prin care imobilizările pot fi amortizate legal.

În vederea calculării amortizării se fixează durata probabilă de utilizare, în zile și ani. Valoarea reziduală la sfîrșitul acestei perioade este considerată nulă. Amortizare anuală se determină după formula $a = \frac{\text{Valoarea de origine}}{n}$,

iar cota procentuală $K = \frac{100\%}{n}$.

În cazul folosirii metodei liniare amortizarea se calculează de la data punerii în folosință a mijlocului fix.

Fie, de exemplu, un bun achiziționat cu suma de 40.000 lei la 15 martie și pus în funcțiune la 16 aprilie 1991 — știind că durata de utilizare este de 5 ani. El va fi amortizat după următorul tabel:

Sfîrșit de exercițiu	Valoarea de amortizat	Amortisment	Amortisment cumulat	Valoarea netă contabilă
1 (1991)	40.000	5.645	5.645	34.355
2 (1992)	40.000	8.000	13.645	26.355
3 (1993)	40.000	8.000	21.645	18.355
4 (1994)	40.000	8.000	29.645	10.355
5 (1995)	40.000	8.000	37.645	2.355
6 (1996)	40.000	2.355	40.000	—

Observații

a) Prima anuitate este redusă proporțional cu timpul de utilizare efectivă (în zile). Lunile se consideră în mod egal de 30 zile, iar anul 360 zile.

$$40.000 \times 20\% \times 254/360 = 5.645$$

b) Ultima cotă de amortizare este aceea cu care totalul amortismentelor egalează valoarea de origine (40.000 — 37.645 = 2.355).

Metoda degresivă

În cazul folosirii acestei metode anuitățile merg degresiv. Fiecare anuitate se obține prin aplicarea unei cote procentuale la valoarea netă contabilă a imobilizării la începutul exercițiului. Aplicarea strictă a acestei metode nu permite însă amortizarea completă a valorii de origine. Astfel când anuitatea regresivă devine inferioară cîtului dintre valoarea netă contabilă și numărul anilor ce au rămas, amortizarea se va stabili egală cu acest cît.

Cotele procentuale de amortizare degresivă se obțin multiplicându-se cotele procentuale liniare corespunzătoare cu un coeficient care variază în funcție de durata de viață admisă în mod curent pentru bun.

Acești coeficienți sînt:

1,5 cînd durata de viață este de 3—4 ani

2 cînd durata de viață este de 5—6 ani

2,5 cînd durata de viață trece de 6 ani.

Dacă avem în vedere bunul pentru care am exemplificat calculul amortizării liniare, în cazul utilizării metodei degresive tabloul de amortizare va fi:

Sfîrșitul exercițiului	Valoarea de amortizat	Amortisment	Amortisment cumulat	Valoarea netă contabilă
1 (1991)	40.000	13.333	13.333	26.667
2 (1992)	40.000	10.667	24.000	16.000
3 (1993)	40.000	6.400	30.400	9.600
4 (1994)	40.000	4.800	35.200	4.800
5 (1995)	40.000	4.800	40.000	—
6 (1996)	—	—	—	—

Observații

a) Cota procentuală de amortizare este $20\% \times 2 = 40\%$

b) Ca și în cazul amortismentului liniar, prima anuitate este redusă cu timpul exprimat în luni (și nu în zile) de funcționare începînd cu luna achiziționării bunului, indiferent de data punerii în funcțiune.

$$40.000 \times 40\% \times 10/12 = 13.333$$

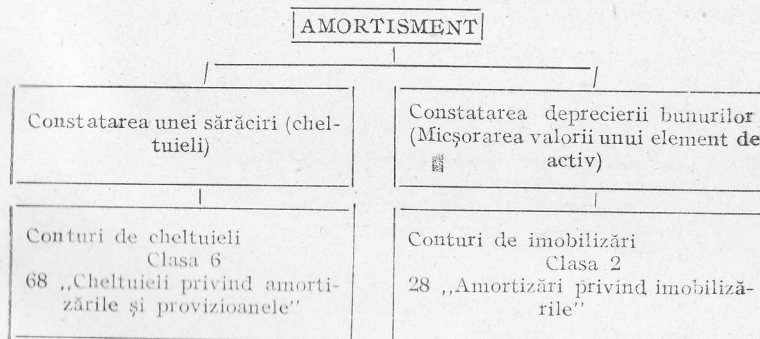
c) Bunul va funcționa și în 1995, două luni, dar nu este obligatoriu să fie amortizat și în această perioadă. Amortismentul degresiv este facultativ.

Prin această metodă pot fi amortizate numai bunurile noi. Bunurile renovate sînt asimilate bunurilor noi.

Întreprinderea poate practica de la început amortismentul liniar sau să practice această metodă după ce inițial s-a folosit metoda degresivă. Singura obligație este ca totalul amortismentelor la sfîrșitul fiecărui exercițiu să fie cel puțin egal cu sarcina anuităților liniare.

3.5.2. CONTABILITATEA AMORTIZĂRII IMOBILIZĂRILOR

După cum s-a arătat, amortismentul prezintă două aspecte, de unde folosirea pentru înregistrarea lui a două tipuri de conturi:



Grupa de conturi 68 „Cheltuieli privind amortizările și provizioanele” se divizează pe trei conturi, după tipul de cheltuieli la care amortismentele se referă:

681	686	687
Cheltuieli de exploatare	Cheltuieli financiare	Cheltuieli extraordinare

Întrucît amortismentul imobilizărilor este legat în mod normal de exploatarea curentă, pentru înregistrarea sa vom utiliza contul 681 „Cheltuieli pentru amortismente și provizioane”.

Acest cont nefiind cont operațional se dezvoltă pe patru subconturi. Dintre acestea, la amortizări se referă subcontul:

6811 „Cheltuieli privind amortizările imobilizărilor corporale și necorporale”. Este cont de activ. Se debitează cu amortizarea imobilizărilor.

Așa după cum am arătat, amortizarea rectifică valoarea imobilizărilor în bilanț. În acest scop se folosesc conturile din grupa 28 „Amortizări privind imobilizările”. Cifra 8 în poziția a doua din simbolul conturilor arată că este vorba de amortizări.

În această grupă sînt două conturi: 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale” și 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”. Fiecare dintre acestea se dezvoltă pe subconturi după structura imobilizărilor la același nivel de detaliu ca și conturile principale (20, 21) de care țin.

Conturile de amortizare privind imobilizările sînt conturi de pasiv. Se creditează cu amortizarea aferentă imobilizării în fiecare exercițiu financiar și se debitează la cesionarea sau scoaterea din uz a imobilizărilor cu amortizarea acestora.

Exemple de înregistrări

1. Se înregistrează amortizarea imobilizărilor necorporale și corporale aferente exercițiului curent:

6811 „Cheltuieli privind amortizările imobilizărilor necorporale și corporale”	×
2801 „Amortizări de cheltuieli de cercetare aplicată și de dezvoltare”	×
2818 „Amortizări de ambalaje recuperabile”	×

2. Se trece pe cheltuieli partea din valoarea imobilizărilor necorporale și corporale care n-a fost recuperată la momentul cesiunii, exproprierii sau dispariției despăgubite a imobilizărilor:

652 „Valori contabile ale imobilizărilor necorporale și materiale cedate”	×
2801 „Amortizări de cheltuieli de cercetare aplicată și de dezvoltare”	×
2818 „Amortizări de ambalaje recuperabile”	×

În anumite cazuri cînd deprecierea suferită de un bun poate fi datorată unei cauze excepționale, cum ar fi, de exemplu, uzura mașinilor — una din cauzele unei utilizări intensive pentru a satisface o comandă excepțională, amortizarea se va înregistra în contul de cheltuieli 687 „Cheltuieli extraordinare privind amortizarea și provizioanele”.

3.5.3. PROVIZIOANE DE DEPRECIERE A IMOBILIZĂRILOR

Prin provizioane se înțelege o constatare contabilă a unei diminuări a valorii activului rezultînd din cauze ale căror efecte nu sînt ireversibile. Ele constituie o sărăcire a unității economice dar este una probabilă, deci nu este încă certă.

Spre deosebire de amortizare care, atunci cînd se înregistrează, nu reprezintă altceva decît o constatare a pierderilor efectiv suferite de o întreprindere, provizioanele reprezintă pierderi sau cheltuieli previzibile.

Utilizarea provizioanelor pentru depreciere este tot o manifestare a principiului prudenței.

Provizioanele corespund pierderilor de valoare (minus-valorile) susceptibile de a afecta un element al activului net individualizat; se constituie pentru imobilizări neamortizabile (terenuri, fonduri de comerț, titluri de participare sau de plasament). Se pot constitui provizioane pentru deprecierea imobilizărilor amortizabile numai cînd acestea suferă deprecieri excepționale. Spre exemplu: scăderea valorii fondului de comerț al unui restaurant prin construirea unei autostrăzi ce deviază traficul rutier.

Așa după cum se cunoaște din capitolul 1, minus-valorile se obțin atunci cînd valorile de investiții sînt mai mici decît costul istoric (de înregistrare în contabilitate).

3.5.4. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR DE DEPRECIERE A IMOBILIZĂRILOR

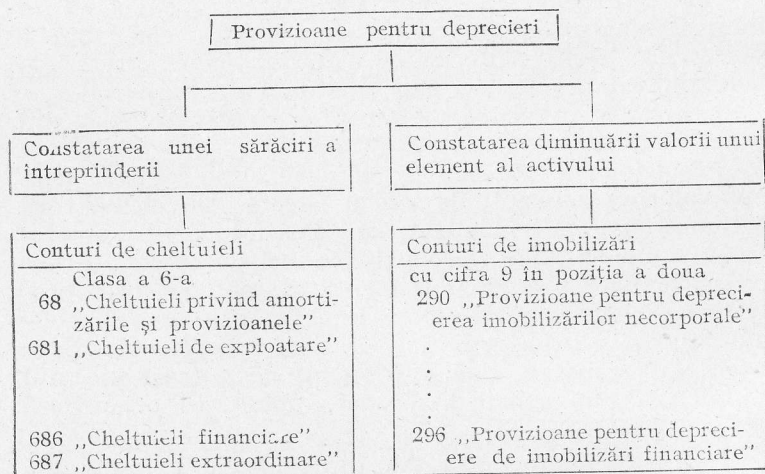
Pentru reflectarea în contabilitate a provizioanelor se folosesc conturi rectificative, de pasiv care sînt simbolizate cu cifra 9 în poziția a doua. Spre exemplu dacă

imobilizările necorporale au simbolul grupei 20 s-a intercalat cifra 9 în poziția a doua și a rezultat contul 290 „Provizioane pentru deprecierea immobilizărilor necorporale”. La fel s-a procedat și la nivelul subconturilor. Spre exemplu: contul 202 „Logice” are subcontul de provizion 2902 „Provizioane pentru deprecierea logicelor”.

Conturile de provizioane se creditează la constituirea provizioanelor concomitent cu creșterea cheltuielilor corespunzătoare și se debitează la finele exercițiului când se reduc sau se anulează provizioanele rămase fără obiect care duc la creșterea veniturilor.

Soldul conturilor de provizioane se scade din soldul debitor al immobilizărilor și se obține valoarea net contabilă a acestora, care se înscrie în bilanțul contabil.

Schematic, modul de înregistrare în contabilitate se prezintă în felul următor:



Așa după cum se poate vedea din schemă în momentul constituirii provizioanelor pentru deprecierea immobilizărilor se debitează conturile de cheltuieli care au subconturi adecvate (6813, 6863, 6873) și se creditează conturile de provizioane.

La finele anului, dacă suma provizioanelor trebuie să se mărească se înregistrează ca mai sus, iar dacă trebuie să se micșoreze sau anuleze, se debitează conturile de provizioane și se creditează conturi de venituri adecvate (respectiv 7813, 7863, 7873).

Exemple de înregistrări contabile pentru provizioanele de depreciere a immobilizărilor

1. În vederea construirii unui magazin, o societate comercială cumpără un teren în valoare de 1.000.000 lei într-o zonă apropiată unui viitor centru comercial, prevăzut a se realiza în anii următori, care se achită în totalitate în luna mai:

2111 „Terenuri fără construcții”	1.000.000	
501 „Banca ...”		1.000.000

2. În luna decembrie se decide de către administrația locală, a orașului de reședință a societății comerciale, să se renunțe temporar la proiectul de execuție a centrului comercial. Ca urmare, experții societății comerciale ajung la concluzia că terenul va suferi o depreciere de 20%. Se constituie în acest caz un provizion de 200.000 lei.

6813 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere”	200.000	
2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor”		200.000

Dacă nu se mai produce nici o modificare până la finele exercițiului, terenurile vor fi cuprinse în bilanț la o valoare de 800.000 lei stabilită ca diferență între soldul debitor al contului 2111 „Terenuri fără construcții” și soldul creditor al contului 2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor”.

3. În anul următor pot apărea următoarele situații:

a) Să nu se producă nici o modificare față de anul precedent, caz în care nu este necesar să se înregistreze nimic în plus.

b) Să se producă o modificare a valorii terenului ca urmare a revenirii la proiectul existent de executare a centrului comercial. Sigur modificarea este numai în sensul creșterii sau revenirii la valoarea de achiziție.

Presupunând că se revine la valoarea de achiziție a terenului se face înregistrarea contabilă:

2911 „Provizioane pentru deprecierea terenurilor”	200.000	
7813 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru deprecieri”		200.000

CAP. 4. CONTABILITATEA STOCURILOR ȘI COMENZILOR ÎN CURS DE EXECUȚIE

4.1. PRINCIPALELE RELAȚII BALANȚIERE REFLECTATE ÎN CONTABILITATEA STOCURILOR

În condițiile organizării contabilității în dublu circuit, contabilitatea generală a stocurilor de materiale, mărfuri, comenzi în curs de execuție și produse finite trebuie astfel organizată încât să reflecte nivelul, structura și evoluția acestora potrivit următoarelor scheme balanțiere:

a) — Contabilitatea stocurilor de materiale și mărfuri trebuie să asigure egalitatea balanțieră $S_i + C_p = C_{sp} + S_f$ potrivit următoarei scheme:

Stoc la începutul perioadei (S_i)	Cumpărările perioadei (C_p)
8.000 u.m.	56.000 u.m.
Consumurile perioadei (C_{sp})	Stoc la sfârșitul perioadei (S_f)
50.000 u.m.	14.000 u.m.

b) — Contabilitatea comenzilor în curs de execuție și a stocurilor de produse finite trebuie să asigure egalitatea balanțieră: $S_i + S_{in} + V_p = I_p + S_{fn} + S_f$ potrivit următoarei scheme:

Stoc la începutul perioadei (S_i)	Comenzi neterminate la începutul perioadei (S_{in})	Veniturile perioadei (V_p)
17.000 u.m.	3.000 u.m.	162.500 u.m.
Încasările perioadei (I_p)	Comenzi neterminate la sfârșitul perioadei (S_{fn})	Stoc la sfârșitul perioadei (S_f)
150.000 u.m.	2.500 u.m.	30.000 u.m.

Correspondențele contabile de bază pentru reflectarea (înregistrarea) acestor relații balanțiere se stabilesc între conturile clasei 3 „Conturi de stocuri și comenzi în curs de execuție” și conturile clasei 6 „Conturi de cheltuieli” pentru cumpărări și, respectiv, conturile clasei 7 „Conturi de venituri” pentru vânzări. Desigur că intervin corepondențe complementare și între conturile acestor clase

Clasa 3. Clasa 6 și Clasa 7) și conturile din clasele 4 „Conturi de terți” și 5 „Conturi financiare” așa cum rezultă din exemplificările paragrafelor următoare.

4.2. SISTEMUL DE CONTURI UTILIZAT PENTRU EVIDENȚA STOCURILOR

Stocurile de mijloace circulante sînt reflectate în contabilitate cu ajutorul unui sistem de conturi care să furnizeze informații privind proveniența acestora, stadiul formării lor, metoda de evidență utilizată de agentul economic, caracterul cert sau estimativ al costurilor la care sînt evaluate. Astfel, pentru a asigura furnizarea acestor informații, lista de conturi a planului contabil general francez a instituit:

a) grupe de conturi pentru reflectarea stocurilor provenite din aprovizionările din afara întreprinderii și anume:

a₁) Grupa de conturi 30 „Stocuri de materii prime”, care cuprinde un singur cont operațional cu același simbol și denumire ce reflectă materiile prime depozitabile aprovizionate din afara întreprinderii.

a₂) Grupa de conturi 31 „Materiale și furnituri consumabile”, care reflectă materialele de bază, materialele auxiliare (furnituri) și materiale de ambalat depozitabile, aprovizionate din afara întreprinderii, cu ajutorul următoarelor conturi operaționale:

- Contul 311 „Materiale consumabile”
- Contul 312 „Furnituri consumabile”
- Contul 316 „Ambalaje”

a₃) Grupa de conturi 35 „Stocuri de mărfuri”, care cuprinde un singur cont operațional cu același simbol și denumire, utilizat pentru a reflecta stocurile de mărfuri cumpărate din afara întreprinderii în scopul revînzării.

a₄) Grupa de conturi 36 „Stocuri în curs de aprovizionare”, care reflectă stocurile aflate în acest stadiu al procesului de aprovizionare, cu ajutorul următoarelor

conturi operaționale:

- Contul 360 „Materii prime“
- Contul 361 „Materiale și furnituri consumabile“
- Contul 365 „Mărfuri“

Toate aceste conturi de stocuri au funcție contabilă de activ, modul lor concret de funcționare fiind diferit în funcție de metoda de evidență a stocurilor în contabilitate practică de întreprindere și anume:

— În cazul aplicării metodei inventarului permanent, aceste conturi vor reflecta atât valoarea stocurilor (inițiale și finale) cât și evoluția intrărilor (cumpărărilor) și ieșirilor;

— În cazul aplicării metodei inventarului intermitent, aceste conturi vor reflecta numai valoarea stocurilor (inițiale și finale). Intrările vor fi urmărite cu ajutorul unor conturi din grupa 37 „Cumpărări de stocuri“ care cuprinde următoarele conturi operaționale:

- Contul 370 „Materii prime“
- Contul 371 „Materiale și furnituri consumabile“
- Contul 375 „Mărfuri“

Conturile grupei 37 „Cumpărări de stocuri“ sînt conturi de rulaje debitoare care reflectă volumul cumpărărilor în cursul exercițiului financiar. Ele se închid la finele exercițiului financiar, creditîndu-se cu rulajele lor debitoare, după metodologia prezentată în paragraful 4.3.2.

b) Grupe de conturi pentru reflectarea stocurilor realizate în întreprindere și anume:

b₁) Grupa de conturi 32 „Stocuri de comenzi în curs de execuție“, care reflectă producția neterminată cu ajutorul următoarelor conturi operaționale:

- Contul 321 „Bunuri în curs de execuție“
- Contul 325 „Servicii în curs de execuție“

b₂) Grupa de conturi 33 „Stocuri de produse“ care reflectă stocurile de semifabricate, produse finite și deșeuri recuperabile provenite din producția proprie, cu ajutorul următoarelor conturi operaționale:

- Contul 331 „Produse intermediare“
- Contul 335 „Produse finite“
- Contul 338 „Produse reziduale“

Conturile din aceste grupe reflectă stocurile realizate în întreprindere în măsura în care, la data înregistrării,

acestea sînt evaluate la costuri de producție cert determinate. În cazul în care la data înregistrării aceste stocuri nu pot fi evaluate din diverse motive decît la costuri de producție estimative, ele se reflectă cu ajutorul conturilor din grupa 38 „Produse fabricate“ care cuprinde următoarele conturi operaționale:

- Contul 382 „Produse în curs de execuție“
- Contul 383 „Produse fabricate“

Și aceste conturi (prezentate la lit. b) au funcție contabilă de activ, ele închizîndu-se la finele exercițiului financiar după procedeele specifice, recomandate pentru stabilirea rezultatelor exercițiului financiar, prezentate în paragrafele următoare.

4.3. CONTABILITATEA STOCURILOR PROVENITE DIN APROVIZIONĂRI

4.3.1. METODA INVENTARULUI PERMANENT

Metoda inventarului permanent ca alternativă în contabilizarea stocurilor provenite din aprovizionări constă în utilizarea conturilor de stocuri, respectiv: 30 „Stocuri de materii prime“; 31 „Stocuri de materiale și furnituri consumabile“; 35 „Stocuri de mărfuri“ pentru a determina și urmări stocul scriptic după fiecare operație de cumpărare, consum și respectiv vînzare.

Contabilitatea stocurilor din aprovizionări de materiale și mărfuri din afara întreprinderii se realizează potrivit următoarelor principii și raționamente:

a) În cursul exercițiului financiar, toate cumpărările de materiale și mărfuri din afara întreprinderii se înregistrează la costul de achiziție în debitul conturilor de stocuri în corespondență cu conturile de terți dacă se înregistrează obligațiile de plată, sau în corespondență cu conturile financiare dacă se utilizează instrumente de plată imediată.

Pentru exemplificare presupunem că o societate comercială achiziționează pe credit comercial în cursul unui exercițiu financiar*:

— materii prime	2.500.000 lei
— materiale de bază	1.200.000 lei
— materiale auxiliare (furnituri)	600.000 lei
— materiale de ambalat	400.000 lei
— mărfuri (în scopul vânzării ca atare)	1.800.000 lei

Înregistrarea în contabilitate a acestui exemplu ipotetic se face prin formula contabilă:

30 „Stocuri de materii prime”	2.500.000	
311 „Materiale consumabile”	1.200.000	
312 „Furnituri consumabile”	600.000	
316 „Ambalaje”	400.000	
35 „Stocuri de mărfuri”	1.800.000	
401 „Furnizori de bunuri i servicii”		6.500.000

b) Tot în cursul exercițiului financiar conturile de stocuri se creditează pe măsura ieșirilor.

Pentru exemplificare presupunem că din aprovizionările anterioare, în cursul aceluiași exercițiu financiar, s-au eliberat în consum, respectiv s-au vândut:

— materii prime (consumate)	2.000.000 lei
— materiale de bază (consumate)	1.000.000 lei
— materiale auxiliare (furnituri consumate)	500.000 lei
— materiale de ambalat (consumate)	350.000 lei
— mărfuri (vândute)	1.500.000 lei

Înregistrarea în contabilitate se face astfel:

600 „Materii prime consum	2.000.000	
6011 „Materiale consumate”	1.000.000	
6012 „Furnituri consumate”	500.000	
6016 „Ambalaje consumate”	350.000	
605 „Mărfuri vândute”	1.500.000	
30 „Stocuri de materii prime”		2.000.000
311 „Materiale consumabile”		1.000.000
312 „Furnituri consumabile”		500.000
316 „Ambalaje”		350.000
35 „Stocuri de mărfuri”		1.500.000

c) În urma înregistrărilor de intrări și ieșiri de materiale achiziționate în cursul exercițiului financiar, la

* Întrucât T.V.A.-ul face obiectul capitolului V în exemplele acestui capitol utilizăm numai costurile efective de aprovizionare, fără T.V.A.

finele acestuia între inventarul (soldul) scriptic reflectat de soldul conturilor de stocuri și inventarul factic efectuat pot să apară diferențe care se regularizează astfel:

c₁ — plusurile de inventar se înregistrează prin debitarea conturilor de stocuri în corespondență cu conturile din clasa 6 „Conturi de cheltuieli”, aplicându-se premisa creării acestora prin ieșirile efective sub nivelul celor scriptice operate în contabilitate în cursul exercițiului financiar.

c₂ — minusurile de inventar se înregistrează prin debitarea conturilor de cheltuieli cu materialele consumate și mărfurile vândute în corespondență cu conturile de stocuri, aplicându-se premisa apariției acestora ca urmare a unor ieșiri efectiv superioare celor operate scriptic, în contabilitate, în cursul exercițiului financiar.

Pentru a exemplifica modalitățile de reflectare în contabilitate a plusurilor și minusurilor de inventar, constatate la finele exercițiului financiar, ne bazăm pe următoarea situație comparativă a stocurilor factice și scriptice, construită în funcție de intrările și ieșirile scriptice prezentate în exemplele ipotetice anterioare:

Nr. crt.	Simbol. cont. de stocuri	Sold scriptic la începutul exercițiului „N”	Intrări în cursul exercițiului „N” (rula-je debitoare)	Ieșiri în cursul exercițiului „N” (rula-je creditoare)	Sold scriptic la finele exercițiului „N”	Sold factic conform inventarului de la finele exercițiului „N”	Diferențe (±)
0	1	2	3	4	5	6	7
1	30	500.000	2.500.000	2.000.000	1.000.000	950.000	-50.000
2	311	300.000	1.200.000	1.000.000	500.000	525.000	+25.000
3	312	250.000	600.000	500.000	350.000	375.000	+25.000
4	316	150.000	400.000	350.000	200.000	210.000	+10.000
5	35	200.000	1.800.000	1.500.000	500.000	450.000	-50.000

Din această situație comparativă rezultă:

a) plusuri de inventar constatate la stocurile de ma-

teriale consumabile, furnituri consumabile și materiale de ambalat, care se înregistrează în contabilitate prin formula contabilă:

311 „Materiale consumabile”	25.000	
312 „Furnituri consumabile”	25.000	
316 „Ambalaje”	10.000	
6011 „Materiale consumate”		25.000
6012 „Furnituri consumate”		25.000
6016 „Ambalaje consumate”		10.000

b) minusuri de inventar constatate la stocurile de materii prime și de mărfuri, care se înregistrează în contabilitate prin formula contabilă:

600 „Materii prime consumate”	50.000	
605 „Mărfuri vindute”	50.000	
30 „Stocuri de materii prime”		50.000
35 „Stocuri de mărfuri”		50.000

Precizăm că, în condițiile economiei de piață, premiza lipsurilor la inventar din vina gestionarilor operează, numai în mod excepțional, deoarece firmele dispun de sisteme proprii de pază și securitate care le permit să depisteze astfel de fenomene în fazele lor incipiente și să le preîntâmpine.

4.3.2. METODA INVENTARULUI INTERMITENT

Metoda inventarului intermitent folosită ca alternativă în contabilizarea stocurilor provenite din aprovizionări constă în renunțarea la utilizarea, în cursul exercițiului financiar, a conturilor de stocuri pentru evidențierea intrărilor și respectiv a recalculării stocurilor scriptice după fiecare intrare. Prin urmare, conturile de stocuri se utilizează numai la finele exercițiilor financiare când se creditează cu soldurile inițiale (de la începutul exercițiului financiar) și se debitează imediat cu soldurile finale, respectiv cu valoarea stocurilor stabilită la finele exercițiului financiar pe bază de inventar. În acest fel, conturile de stocuri sînt folosite numai pentru ur-

mărirea intermitentă a soldurilor, intrările fiind urmărite cu ajutorul conturilor de cumpărări, potrivit următoarelor principii și raționamente:

a) În cursul exercițiului financiar toate intrările de materiale și mărfuri se înregistrează la costul de achiziție prin debitarea conturilor din grupa 37 „Cumpărări de stocuri” în corespondență fie cu conturile de terți, dacă se reflectă obligații de plată, fie în corespondență cu conturile financiare, dacă se utilizează modalități de plată imediată.

Reluăm exemplul ipotetic din paragraful precedent și anume, achiziționarea (pe credit comercial) de:

— materii prime	2.500.000
— materiale de bază	1.200.000
— materiale auxiliare (furnituri)	600.000
— materiale de ambalat	400.000
— mărfuri în scopul revînzării	1.800.000

În ipoteza practicării metodei inventarului intermitent, înregistrarea contabilă este:

370 „Materii prime”	2.500.000	
371 „Materiale și furnituri consumabile”	2.200.000	
375 „Mărfuri”	1.800.000	
401 „Furnizori de bunuri și servicii”		6.500.000

De remarcat că în cazul practicării acestei metode de evidență a stocurilor contul 371 „Materiale și furnituri consumabile” reflectă cumulat rulajele conturilor din grupa 31 „Stocuri de materiale și furnituri consumabile” utilizate pentru înregistrarea intrărilor în cadrul metodei inventarului permanent.

b) În urma acestor înregistrări, conturile 370 „Materii prime”, 371 „Materiale și furnituri consumabile” și 375 „Mărfuri” vor colecta în debitul lor toate intrările din aprovizionări de materiale și mărfuri efectuate în cursul exercițiului financiar. Ele nu se creditează în cursul exercițiului financiar datorită faptului că în contabilitatea generală nu se contabilizează ieșirile în consum. Prin urmare, aceste conturi se creditează numai

la finele exercițiului financiar cînd se închid cu întreaga valoare a cumpărărilor din timpul exercițiului financiar în corespondență cu conturile din grupa 60 „Cumpărări consumate”, aplicîndu-se principiul formal că aprovizionările se fac numai pe măsura necesităților de consum și ca atare toate cumpărările ar fi în același timp și consumate.

În cazul ipotetic de mai sus, formula contabilă prin care se închid, la finele exercițiului financiar, conturile grupei 37 „Cumpărări de stocuri” este:

600 „Materii prime consumate”	2.500.000	
6011 „Materiale consumate”	1.200.000	
6012 „Furnituri consumate”	600.000	
6016 „Ambalaje consumate”	400.000	
605 „Mărfuri vîndute”	1.800.000	
370 „Materii prime”		2.500.000
371 „Materiale și furnituri consumabile”		2.200.000
375 „Mărfuri”		1.800.000

Apreciem că, deși lista de conturi a planului contabil general francez, pe care o utilizăm în prezentul manual, nu prevede dezvoltarea pe subdiviziuni a contului 371 „Materiale și furnituri consumabile”, în practica economică curentă se recomandă dezvoltarea lui pe subdiviziuni operaționale similare subdiviziunilor contului 601 „Materiale și furnituri consumate” pentru a se evita evidențe extracontabile suplimentare sau calcule de repartizare convenționale.

c) Tot la finele exercițiului financiar conturile de stocuri de materii prime, materiale și furnituri consumabile și de mărfuri în care sînt înregistrate doar soldurile inițiale, respectiv valoarea stocurilor de la începutul exercițiului financiar, se închid (soldează) prin includerea lor în cheltuieli potrivit principiului formal că stocurile inițiale, în măsura în care au existat, au fost consumate în cursul exercițiului financiar.

d) Imediat după închiderea conturilor de stocuri, la finele exercițiului financiar, acestea se redeschid cu soldurile finale, respectiv cu valoarea stocurilor stabilită pe baza inventarului acestor stocuri efectuat la finele anului, prin corespondențe inverse.

Pentru a ilustra închiderea și redeschiderea conturilor de stocuri la finele exercițiului financiar reluăm da-

tele necesare din situația comparativă prezentată în paragraful precedent:

Simbolul și denumirea conturilor de stocuri	Sold la începutul exercițiului „N” (din inventarul exercițiului „N-1”)	Sold la sfîrșitul exercițiului „N” (din inventarul exercițiului „N”)
30 „Stocuri de materii prime”	500.000	950.000
311 „Materiale consumabile”	300.000	525.000
312 „Furnituri consumabile”	250.000	375.000
316 „Ambalaje”	150.000	210.000
35 „Stocuri de mărfuri”	200.000	450.000

În baza acestui exemplu ipotetic, formulele contabile sînt:

a) — pentru închiderea conturilor de stocuri cu soldurile inițiale ale acestora:

600 „Materii prime consumate”	500.000	
6011 „Materii consumate”	300.000	
6012 „Furnituri consumate”	250.000	
6016 „Ambalaje consumate”	150.000	
605 „Mărfuri vîndute”	200.000	
30 „Stocuri de materii prime”		500.000
311 „Materiale consumabile”		300.000
312 „Furnituri consumabile”		250.000
316 „Ambalaje”		150.000
35 „Stocuri de mărfuri”		200.000

b) — pentru redeschiderea conturilor de stocuri cu soldurile finale stabilite pe baza inventarului de la sfîrșitul exercițiului financiar:

30 „Stocuri de materii prime”	950.000	
311 „Materiale consumabile”	525.000	
312 „Furnituri consumabile”	375.000	
316 „Ambalaje”	210.000	
35 „Stocuri de mărfuri”	450.000	
600 „Materii prime consumate”		950.000
6011 „Materiale consumate”		525.000
6012 „Furnituri consumate”		375.000
6016 „Ambalaje consumate”		210.000
605 „Mărfuri vîndute”		450.000

4.4. CONTABILITATEA STOCURILOR PROVENITE DIN PRODUCȚIE PROPRIE

4.4.1. METODA INVENTARULUI PERMANENT

Contabilitatea stocurilor de comenzi în curs de execuție, produse fabricate și lucrări executate se realizează potrivit următoarelor principii și raționamente:

a) În cursul exercițiului financiar creșterile de stocuri în curs de execuție și de produse fabricate se înregistrează, la cost de producție, prin debitarea conturilor din grupele 32 „Stocuri de comenzi în curs de execuție” și 33 „Stocuri de produse” în corespondență cu conturile din grupa 72 „Producție stocată”. Formulele contabile ar fi următoarele:

a_1 — pentru creșterea stocurilor de comenzi în curs de execuție pe măsura înregistrării elementelor componente ale costurilor de producție; consum de materii prime, materiale și furnituri consumabile, salarii, alte cheltuieli directe și indirecte:

321 „Bunuri în curs de execuție”	×	
325 „Servicii în curs de execuție”	×	
722 „Variația stocurilor de comenzi în curs de execuție”		×

a_2 — pentru creșterea stocurilor de produse fabricate și lucrări executate cu costul de producție definitiv al acestora:

331 „Produse intermediare”	×	
335 „Produse finite”	×	
338 „Produse reziduale”	×	
723 „Variația stocurilor de produse”		×

Dacă în momentul înregistrării creșterilor de stocuri de comenzi în curs de execuție costurile de producție a elementelor supuse înregistrării nu sînt certe, acestea se înregistrează la costuri de producție estimate (provizorii), utilizîndu-se în locul conturilor din grupa 32 „Stocuri de comenzi în curs de execuție” și 33 „Stocuri de pro-

Se observă că în urma acestor filiere de înregistrări contabile conturile din clasa 6 „Conturi de cheltuieli” reflectă în soldul lor ieșirile de materiale și mărfuri determinate potrivit relației $C_{sp} = C_p + S_i - S_f$ dedusă din egalitatea bilanțieră $S_i + C_p = C_{sp} + S_f$, eliminîndu-se totodată un mare volum de muncă de evidență legată de contabilizarea ieșirilor individuale de materiale și mărfuri.

Se poate utiliza și un model contabil mai simplificat, renunțîndu-se la conturile din grupa 37 „Cumpărări de stocuri”, intrările de materiale și mărfuri din aprovizionări înregistrîndu-se direct în conturile clasei 6 „Conturi de cheltuieli” potrivit următoarelor scheme de principiu:

INTREPRINDEREA			
Conturi de cheltuieli		Conturi de stocuri	
6 „Conturi de cheltuieli”		3 „Conturi de stocuri”	
$C_p = 56.000$		8.000	
8.000 ←		nregistrarea stocului	
		inițial (S_i)	
		14.000 ←	
		inregistrarea	
		dlului final	
		so	
RD) 64.000		RC) 14.000	
SD) 50.000		SD) 50.000	
$SD = C_{sp}$		$C_p + S_i - f$	

duse“ conturile din grupa 38 „Produse fabricate“. În acest caz formulele contabile sînt:

— pentru creşterea costurilor de comenzi în curs de execuţie:

382 „Produse în curs de fabricaţie”	×	
722 „Variaţia stocurilor de comenzi în curs de execuţie”		×

— pentru creşterea stocurilor de produse fabricate şi lucrări executate:

383 „Produse”	×	
723 „Variaţia stocurilor de produse”		×

La definitivarea costurilor de producţie şi obligatoriu la finele exerciţiului financiar, conturile din grupa 38 „Produse fabricate“ trebuie să se închidă (soldeze) în corespondenţă cu conturile din clasele 32 „Stocuri de comenzi în curs de execuţie“ şi 33 „Stocuri de produse“ cu costul de producţie definitiv stabilit, eventualele diferenţe dintre costul de producţie estimat şi cel definitiv regularizîndu-se prin conturile din grupa 72 „Producţie stocată“. Formulele contabile posibile sînt:

1^o. În cazul în care costul de producţie estimat este mai mare decît costul de producţie cert: închiderea (soldarea) contului 382 „Produse în curs de fabricaţie“ se înregistrează:

321 „Bunuri în curs de execuţie”	×	
325 „Servicii în curs de execuţie”	×	
722 „Variaţia stocurilor de comenzi în curs de execuţie”	×	
382 „Produse în curs de fabricaţie”		×

— închiderea (soldarea) contului 383 „Produse“ se înregistrează:

331 „Produse intermediare”	×	
335 „Produse finite”	×	
338 „Produse reziduale”	×	
723 „Variaţia stocurilor de produse”	×	
383 „Produse”		×

2^o. În cazul în care costul de producţie estimat este mai mic decît costul de producţie cert:

— închiderea (soldarea) contului 382 „Produse în curs de fabricaţie“ se înregistrează:

321 „Bunuri în curs de execuţie”	×	
325 „Servicii în curs de execuţie”	×	
382 „Produse în curs de fabric.”		×
722 „Variaţia stocurilor de comenzi în curs de execuţie”		×

— închiderea (soldarea) contului 383 „Produse“ se înregistrează:

331 „Produse intermediare”	×	
335 „Produse finite”	×	
338 „Produse reziduale”	×	
383 „Produse”		×
723 „Variaţia stocurilor de produse”		×

b) Tot în cursul exerciţiului financiar, ieşirea componentelor stocurilor de comenzi în curs de execuţie, producţie fabricată şi lucrări executate se înregistrează, pe măsura ieşirilor, prin creditarea conturilor din grupele 32 „Stocuri de comenzi în curs de execuţie“ şi 33 „Stocuri de produse“ în corespondenţă cu conturile din grupa 72 „Producţie stocată“. Formulele contabile sînt:

b₁ — pentru înregistrarea ieşirilor de componente a stocurilor de comenzi în curs de execuţie la costul de producţie cert al acestora:

722 „Variaţia stocurilor de comenzi în curs de execuţie”	×	
321 „Bunuri în curs de execuţie”		×
325 „Servicii în curs de execuţie”	✓	×

b₂ — pentru înregistrarea ieşirilor de componente a stocurilor de produse fabricate şi lucrări executate la costul de producţie cert al acestora:

723 „Variaţia stocurilor de produse”	×	
331 „Produse intermediare”		×
335 „Produse finite”		×
338 „Produse reziduale”		×

c) În urma acestor filiere de înregistrări contabile efectuate în cursul exerciţiului financiar, la finele aceluia între inventarul scriptic, dat de soldul conturilor din grupele 32 „Stocuri de comenzi în curs de execuţie“ şi

33 „Stocuri de produse“ și inventarul factic pot să apară diferențe care se regularizează astfel:

c_1 — plusurile de inventar se înregistrează prin debitarea conturilor de stocuri în corespondență cu conturile din grupa 72 „Producție stocată“ aplicându-se premisa creării acestora ca urmare a unor intrări efective peste nivelul celor scriptice operate în contabilitate în cursul exercițiului financiar. Formulele contabile se pot redacta astfel:

321 „Bunuri în curs de execuție”	×	
325 „Servicii în curs de execuție”	×	
722 „ Variația stocurilor de comenzi în curs de execuție”		
331 „Produse intermediare”	×	
335 „Produse finite”	×	
338 „Produse reziduale”	×	
723 „Variația stocurilor de produse”		×

c_2 — minusurile de inventar se înregistrează prin creditarea conturilor de stocuri în corespondență cu conturile din grupa 72 „Producție stocată“, aplicându-se premisa că apariția acestora se datorește unor intrări efective sub nivelul celor scriptice, operate în contabilitate în cursul exercițiului financiar. Formulele contabile pot fi redactate astfel:

722 „Variația stocurilor de comenzi în curs de execuție”	×	
321 „Bunuri în curs de execuție”		×
325 „Servicii în curs de execuție”		×
723 „Variația stocurilor de produse”	×	
331 „Produse intermediare”		×
335 „Produse finite”		×
338 „Produse reziduale”		×

De menționat că vânzările de produse fabricate, lucrări executate și servicii prestate se contabilizează similar aplicării metodei inventarului intermitent. Prin urmare, și în cazul aplicării metodei inventarului permanent datele cumulate algebric din conturile grupelor 70 „Vinzări de produse fabricate și mărfuri” și 72 „Producție stocată” vor reflecta veniturile exercițiului financiar potrivit aceleiași relații: $V_p = I_p + S_{fn} + S_f - S_{in} - S_i$ dedusă din egalitatea bilanțieră $S_{in} + S_i + V_p = I_p + S_{fn} + S_f$.

4.4.2. METODA INVENTARULUI INTERMITENT

Contabilitatea stocurilor de produse și lucrări executate de întreprindere se realizează după următoarele principii și raționamente:

a) În cursul exercițiului financiar obținerea de produse și lucrări din activitatea curentă nu face obiectul nici unei înregistrări în contabilitatea stocurilor deoarece, potrivit principiului formal că tot ce se produce este destinat vânzării, se înregistrează direct veniturile obținute din vânzare pe măsura realizării lor. Înregistrarea veniturilor realizate din vânzări se face prin debitarea conturilor din grupa 70 „Vinzări de produse fabricate și mărfuri” în corespondență fie cu conturile de terți, dacă se reflectă drepturile de încasare, fie în corespondență cu conturile financiare potrivit modalităților de încasare imediată.

De exemplu, se vînd pe credit comercial:

— produse intermediare (semifabricate)	550.000 lei
— produse finite	1.450.000 lei
— produse reziduale (deșeuri)	100.000 lei

Contabilizarea acestui exemplu ipotetic presupune redactarea următoarei formule contabile:

411 „Clienți”	2.100.000	
701 „Vinzări de produse intermediare”		550.000
702 „Vinzări de produse finite”		1.450.000
703 „Vinzări de produse reziduale”		100.000

b) Deoarece producția obținută, chiar dacă este livrată imediat, nu face obiectul înregistrării în contabilitatea generală, în cursul exercițiului financiar conturile din grupa 33 „Stocuri de produse” nu sînt utilizate. Ele se utilizează numai la finele exercițiilor financiare cînd, potrivit premisei că stocurile inițiale s-au vîndut în cursul exercițiului, se închid (soldează) în corespondență cu conturile din grupa 72 „Producție stocată”.

c) Imediat după închiderea conturilor din grupa 33 „Stocuri de produse” tot la finele exercițiului financiar, acestea se redeschid prin corespondențe inverse cu soldurile finale, respectiv cu valoarea stocurilor de comenzi în curs și produse fabricate stabilite pe bază de inventar.

Exemplificăm metodologia de închidere și redeschidere a conturilor din grupa 32 „Stocuri de comenzi în curs de execuție” și 33 „Stocuri de produse” pe baza următoarei situații ipotetice:

Simbolul și denumirea conturilor de stocuri	Sold la începutul exercițiului (din inventarul exercițiului „N-1”)	Sold la sfârșitul exercițiului „N” (din inventarul exercițiului „N”)
321 „Bunuri în curs de execuție”	325.000	350.000
325 „Servicii în curs de execuție”	150.000	100.000
331 „Produse intermediare”	200.000	225.000
335 „Produse finite”	300.000	250.000
338 „Produse reziduale”	50.000	25.000

Formulele contabile utilizate pentru înregistrarea acestei situații ipotetice sînt:

a) — pentru închiderea conturilor de stocuri, cu soldurile inițiale ale acestora:

722 „Variația stocurilor de comenzi în curs de execuție”	475.000
723 „Variația stocurilor de produse”	550.000
321 „Bunuri în curs de execuție”	325.000
325 „Servicii în curs de execuție”	150.000
331 „Produse intermediare”	200.000
335 „Produse finite”	300.000
338 „Produse reziduale”	50.000

b) pentru redeschiderea conturilor de stocuri, cu soldurile finale stabilite pe baza inventarului la finele exercițiului financiar expirat:

321 „Bunuri în curs de execuție”	350.000
325 „Servicii în curs de execuție”	100.000
331 „Produse intermediare”	225.000
335 „Produse finite”	250.000
338 „Produse reziduale”	25.000
722 „Variația stocurilor de comenzi în curs de execuție”	450.000
723 „Variația stocurilor de produse”	500.000

Se observă că în urma acestor filiere de înregistrări contabile conturile din grupa 70 „Vinzări de produse fabricate și de mărfuri” reflectă prin rulajul lor creditor încă-

sările din vânzările de produse realizate în cursul exercițiului financiar, iar conturile din grupa 72 „Producție stocată” reflectă variația stocurilor de comenzi în curs de execuție și de produse fabricate. Însușind algebric datele din aceste două grupe de conturi se obțin veniturile realizate în exercițiul financiar de referință potrivit relației: $V_p = I_p + S_{fn} + S_f - S_{in} - S_i$ dedusă din egalitatea bilanțieră: $S_i + S_{in} + V_p = I_p + S_{fn} + S_f$.

Se poate utiliza și un model contabil simplificat, renunțându-se la utilizarea conturilor din grupa 72 „Producție stocată”, închiderea și redeschiderea conturilor din grupa 33 „Stocuri de produse” realizându-se în core pondență directă cu conturile din grupa 70 „Vinzări de produse fabricate și mărfuri” potrivit următoarei scheme de principiu:

INTREPRINDEREA			
stocuri		de venituri	
		70 „Vinzări de produse	
331 „Produse intermediare”		Ip = 150.000	
Si) 3.000	Înregistrarea		
	3.000 ←	→ 3.000	
	stocului inițial (Si)		
	Înregistrarea stocului final (Sfn)		
2.500 ←			→ 2.500
335 „Produse finite”			
Si) 17.000	Înregistrarea		
	17.000 ←	→ 17.000	
	stocului inițial (Si)		
	Înregistrarea		
30.000 ←			→ 30.000
	stocului final (Sf)		
		RD) 20.000	
		SC) 162.500	
			RC) 182.500
SC = Vp - Ip + Sfn + Sf - Sin - Si			

4.5. CONTABILITATEA STOCURILOR ÎN CURS DE APROVIZIONARE

În relațiile sale cu terții, întreprinderea poate fi pusă în postura de a deveni proprietara unor stocuri de materiale și/sau mărfuri aprovizionabile dinafară, fără ca acestea să intre în gestiunea sa în momentul dobândirii titlului de proprietate.

Ca regulă generală, aceste stocuri se înregistrează numai în momentul intrării lor efective în gestiunea întreprinderii. Totuși, cel puțin o dată pe an, la finele exercițiului financiar, ele trebuie inventariate și înregistrate în contabilitate pentru a putea fi reflectate de situațiile (documentele) de sinteză contabilă. Ele se înregistrează pe baza inventarului cu ajutorul conturilor din grupa 36 „Stocuri în curs de aprovizionare” prin corespondență cu conturile de terți, dacă se înregistrează obligația de plată sau în corespondență cu conturile financiare, dacă se folosesc instrumente de plată imediată.

De exemplu, prin inventarul de la finele exercițiului financiar expirabil se constată că s-au achitat prin viramente bancare, fără a se primi efectiv și a se recepționa, următoarele loturi de:

— materii prime	500.000 lei
— furnituri consumabile	350.000 lei
— mărfuri	450.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestui exemplu ipotetic se face prin formula contabilă:

360, „Materii prime”	500.000	
361 „Materiale și furnituri consumabile”	350.000	
365 „Mărfuri”	450.000	
501 „Banca ...”		1.300.000

La intrarea efectivă a stocurilor în curs de aprovizionare în întreprindere, conturile din grupa 36 „Stocuri în curs de aprovizionare” se creditează prin corespondență fie cu conturi din grupele 30 „Stocuri de materii prime”, 31 „Stocuri de materiale și furnituri consumabile” și 35 „Stocuri de mărfuri”, fie din grupa 37 „Cumpărări de stocuri” în funcție de metoda inventarului permanent sau intermitent, practică de întreprindere pentru contabilizarea stocurilor. Formulele contabile pot fi redactate astfel:

a) În cazul aplicării metodei inventarului permanent:

30 „Stocuri de materii prime”	500.000	
312 „Furnituri consumabile”	350.000	
35 „Stocuri de mărfuri”	450.000	
360 „Materii prime”		500.000
361 „Materiale și furnituri consumabile”		350.000
365 „Mărfuri”		450.000

b) În cazul aplicării metodei inventarului intermitent:

370 „Materii prime-cumpărări de stoc.”	500.000	
371 „Furnituri consumabile”	350.000	
375 „Mărfuri”	450.000	
360 „Materii prime”		500.000
361 „Materii și furnituri”		350.000
365 „Mărfuri”		450.000

În bilanț, conturile din grupa 36 „Stocuri în curs de aprovizionare” se asimilează cu conturile din grupele 30 „Stocuri de materii prime”, 31 „Stocuri de materiale și furnituri consumabile” și, respectiv, 35 „Stocuri de mărfuri”.

4.6. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR

Provizioanele pentru deprecierea stocurilor au drept scop acoperirea riscurilor generate de reducerea conjuncturală a valorii acestora, din cauze a căror efecte nu sînt considerate ca fiind ireversibile. Ele se constituie la nivelul diferențelor dintre prețul zilei (mai mic) la care sînt evaluate elementele componente ale stocurilor, prin inventarul efectuat, de regulă, la finele exercițiilor financiare, și costul de achiziție (mai mare) al respectivelor active patrimoniale. Se constituie pe seama cheltuielilor exercițiului financiar în care se constată deprecierea latentă a stocurilor de mijloace circulante și au drept finalitate acoperirea riscurilor conjuncturale în măsura în care acestea se vor produce în exercițiile financiare următoare.

În alți termeni, provizioanele pentru deprecierea stocurilor sînt niște rezerve constituite în prezent pentru acoperirea riscurilor viitoare. Prin practicarea lor se evită transmiterea efectelor riscurilor, din exercițiile financiare în care ele se constată, asupra exercițiilor financiare viitoare.

În contextul celor prezentate noțiunea de „provizioane” pentru deprecierea stocurilor este pretabilă la o dublă interpretare și anume:

1) O interpretare economică potrivit căreia provizioanele pentru deprecierea stocurilor constituie o cheltuială la constituire sau majorare și, respectiv, un venit la diminuare sau anulare. Atît ca și cheltuială, cit și ca venit, provizioanele pentru deprecierea stocurilor pot face obiectul fie al cheltuielilor și veniturilor ordinare din activitatea de exploatare, fie al cheltuielilor și veniturilor extraordinare (a se vedea pentru detalii capitolul VII).

2) O interpretare contabilă potrivit căreia provizioanele pentru deprecierea stocurilor constituie o modalitate de rectificare a valorii acestor elemente patrimoniale de la valoarea lor brută (înregistrată în contabilitate în momentul intrării lor în patrimoniu) la valoarea lor netă (raportată prin bilanțul anual). Sub acest aspect evidența provizioanelor pentru deprecierea stocurilor se ține cu ajutorul unor conturi atașate clasei 3 „Conturi de stocuri și comenzi în curs de execuție” care fac obiectul unei grupe de conturi distincte, și anume grupa 39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor și comenzilor în curs de execuție”. În cadrul acestei grupe s-au instituit conturi operaționale distincte pentru provizioane aferente fiecărei categorii de stocuri și comenzi în curs de execuție, și anume:

a) Contul 390 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de materii prime”;

b) Contul 391 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de materiale și furnituri consumabile”;

c) Contul 392 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de comenzi în curs de execuție”;

d) Contul 393 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de produse”;

e) Contul 395 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de mărfuri”.

Toate aceste conturi au funcție contabilă de pasiv. Se creditează cu ocazia constituirii sau majorării provizioanelor constituite anterior, în corespondență cu conturile de cheltuieli și se debitează cu ocazia diminuării sau anulării provizioanelor rămase fără obiect, în corespondență cu conturile de venituri.

În bilanț, soldul creditor al acestor conturi apare în activ, în coloana „Amortizări și provizioane de dedus”, rectificînd valoarea contabilă brută a acestor elemente patrimoniale în valori patrimoniale nete.

Provizioanele pentru deprecierea stocurilor se constituie, de regulă, pe seama cheltuielilor de exploatare și se înregistrează prin următoarea formulă contabilă:

6813, „Cheltuieli (de exploatare) privind provizioanele pentru depreciere”	×
390 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de materii prime”	×
391 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de materiale și furnituri consumabile”	×
392 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de comenzi în curs de execuție”	×
393 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de produse”	×
395 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de mărfuri”	×

La sfîrșitul exercițiului financiar contul 6813 „Cheltuieli (de exploatare) privind provizioanele pentru depreciere” se soldează afectînd rezultatul exercițiului financiar în care aceste provizioane s-au constituit prin formula contabilă:

12 „Rezultatul exercițiului”	×
6813 „Cheltuieli (de exploatare) privind provizioanele pentru depreciere”	×

Cu ocazia producerii deprecierei pentru care s-a creat provizionul, concomitent cu contabilizarea cheltuielilor respective, în conturile corespunzătoare din clasa 6 „Conturi de cheltuieli” se înregistrează și venitul din dimi-

nuarea provizionului pentru depreciere rămas fără obiect prin formula:

390 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de materii prime”	×
391 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de materiale și furnituri consumabile”	×
392 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de comenzi în curs de execuție”	×
393 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de produse”	×
395 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de mărfuri”	×
7813 „Venituri (de exploatare) din diminuarea provizioanelor pentru depreciere”	×

În mod similar se înregistrează și ajustarea nivelului provizioanelor constituite, în sensul diminuării acestora dacă o astfel de măsură se impune.

La sfârșitul exercițiului financiar în care s-a creat venitul din diminuarea provizioanelor pentru depreciere contul 7813 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru depreciere” se închide afectînd rezultatul financiar astfel:

7813 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru depreciere”	×
12 „Rezultatul exercițiului”	×

Provizioanele pentru deprecierea stocurilor, care în mod normal sînt componente ale cheltuielilor de exploatare, pot deveni în măsura în care capătă un caracter excepțional componente ale cheltuielilor extraordinare.

După natura lor contabilă ele se reflectă în aceleași conturi din grupa 39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor și comenzilor în curs de execuție”. Se folosesc însă conturi diferite pentru reflectarea laturii lor economice și anume:

— pentru reflectarea cheltuielilor extraordinare privind constituirea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor și comenzilor în curs de execuție se utilizează contul 6873 „Cheltuieli (extraordinare) privind provizioanele pentru depreciere”;

— pentru reflectarea veniturilor extraordinare din diminuarea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor și comenzilor în curs de execuție se utilizează contul

7873 „Venituri (extraordinare) din diminuarea provizioanelor pentru depreciere”.

Aceste conturi funcționează identic cu conturile similare de cheltuieli și venituri utilizabile în cazul în care cheltuielile cu provizioanele pentru depreciere sînt considerate cheltuieli de exploatare.

Potrivit metodologiei prezentate mai sus, provizioanele pentru deprecierea stocurilor pot fi constituite sau majorate ori de cîte ori se constată apariția sau majorarea riscului de depreciere a stocurilor și comenzilor în curs de execuție, respectiv, pot fi diminuate sau anulate ori de cîte ori se constată diminuarea sau dispariția respectivelor riscuri. A proceda, însă, în acest fel în practica economică curentă, reclamă un volum de muncă nejustificat economic. În consecință, planurile contabile generale aplicabile în țările cu economie de piață dezvoltată recomandă ca la finele fiecărui exercițiu financiar să se anuleze provizioanele aferente stocurilor de la începutul exercițiului financiar și să se constituie provizioane aferente stocurilor de la sfârșitul exercițiului financiar.

Exemplificăm modul de utilizare a unei astfel de recomandări, pe baza următoarelor date ipotetice:

Nr. Crt.	Denumirea stocurilor	Starea patrimonială la începutul exercițiului „N”			Starea patrimonială la sfârșitul exercițiului „N”		
		Brut	Proviz.	Net	Brut	Proviz.	Net
1	Materii prime	950000	150000	800000	1000000	250000	750000
2	Materiale și furnituri consumab.	1110000	110000	1000000	900000	150000	750000
3	Comenzi în curs de execuție	450000	150000	300000	400000	50000	350000
4	Produse fabric.	500000	100000	400000	600000	125000	475000
5	Mărfuri	450000	50000	400000	500000	75000	425000
6	TOTAL	3460000	560000	2900000	3400000	650000	2750000

În acest caz ipotetic înregistrările contabile sînt următoarele:

a) pentru anularea provizioanelor aferente stocurilor de la începutul exercițiului financiar:

390 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de materii prime”	150.000
391 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de materiale și furnituri consumabile”	110.000
392 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de comenzi în curs de execuție”	150.000
393 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de produse”	100.000
395 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de mărfuri”	50.000
7813 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru deprecieri”	560.000

b) pentru constituirea provizioanelor aferente stocurilor de la sfîrșitul exercițiului financiar:

6813 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere”	650.000
390 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de materii prime”	250.000
391 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de materiale și furnituri consumabile”	150.000
392 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de comenzi în curs de execuție”	50.000
393 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de produse”	125.000
395 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de mărfuri”	75.000

În acest exemplu ipotetic, anularea și constituirea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor și comenzilor în curs de execuție s-au înregistrat pe seama veniturilor și cheltuielilor din activitatea de exploatare curentă. Înregistrările contabile sînt similare în cazul în care se au în vedere activitățile extraordinare, cu excepția că în locul conturilor 7813 „Venituri (de exploatare) din diminuarea provizioanelor pentru deprecieri” și 6813 „Cheltuieli (de exploatare) privind provizioanele pentru depreciere” se vor utiliza conturile 7873 „Venituri (extraordinare) din diminuarea provizioanelor pentru deprecieri” și 6873 „Cheltuieli (extraordinare) privind provizioanele pentru depreciere”.

CAP. 5. CONTABILITATEA DATORIILOR ȘI CREANȚELOR

5.1. NOȚIUNI GENERALE PRIVIND DATORIILE ȘI CREANȚELE

Pentru reflectarea în contabilitatea generală a relațiilor economico-financiare, respectiv a datoriilor și creanțelor unei întreprinderi față de terțe persoane juridice și fizice, se utilizează mai multe conturi cuprinse în cadrul clasei 4 „Conturi de terți” din planul de conturi general.

Gruparea conturilor în această clasă se face în funcție de natura raporturilor pe care le generează operațiile economice în cadrul diverselor procese economice care se desfășoară în întreprinderi economice sau instituții.

Astfel, în procesul de aprovizionare, întreprinderea intră în relații cu furnizorii de bunuri și servicii, de imobilizări corporale și necorporale, trebuind să fie reflectate datoriile față de aceștia.

În procesul de desfacere întreprinderea intră în relații cu clienții (beneficiarii), trebuind să fie reflectate creanțele față de aceștia.

Procesul de producție, procesul de repartitie și altele, determină o serie de raporturi economico-juridice de datorii și drepturi de creanțe ale întreprinderii față de personalul propriu, față de stat și alte instituții publice, față de instituții sociale, față de grupuri și asociați sau acționari etc.

Reflectarea datoriilor și creanțelor este necesară întrucît decontarea, respectiv achitarea datoriilor și încasarea drepturilor de creanță, se realizează, în principiu, în cea mai mare parte, prin intermediul unităților bancare, ulterior desfășurării operațiilor economice de aprovizionare, desfacere, repartitie etc.

În economia de piață, alături de folosirea ca instrumente de decontare (plată-încasare) a dispoziției de plată,

dispoziției de încasare și a cecurilor de decontare se utilizează așa-numitele efecte de comerț cum sînt cambia, biletul la ordin, warandul și altele. Pe lângă funcțiile lor de instrumente de plată, ele constituie și un instrument de credit, plata amînîndu-se la o dată ulterioară.

Decontările prin intermediul efectelor de comerț prezintă mai multe avantaje cum sînt:

— transformarea în disponibilități bănești (lichidități) prin vînzarea la bancă a efectului de comerț, în care caz banca preia dreptul de creanță față de clienți, devenind la rîndul ei proprietară a efectului pe care îl va încasa la scadență;

— valorificarea la bursă a efectelor de comerț (sub forma hîrtilor de valoare), respectiv încasarea unei creanțe, prin așteptarea momentelor mai favorabile în operațiile de bursă.

În ceea ce urmează se prezintă contabilitatea datoriilor și creanțelor în mod grupat, pe feluri de operații economice, ținînd seama și de structura clasei 4 „Conturi de terți”, din planul de conturi general.

5.2. CONTABILITATEA DATORIILOR FAȚĂ DE FURNIZORI DIN CUMPĂRĂRI DE BUNURI ȘI SERVICII

Pentru reflectarea relațiilor de decontare cu furnizorii, respectiv a datoriilor față de aceștia pentru bunuri și servicii, în urma procesului de aprovizionare, precum și pentru imobilizări corporale sau necorporale achiziționate din afara întreprinderii, se utilizează conturile cuprinse în grupa 40 „Furnizori și conturi asimilate”.

Datoriile față de furnizori se disociază în două elemente patrimoniale distincte, în funcție de modalitatea diferită de decontare la scadență și anume:

— Dacă plata către furnizori urmează a se efectua pe baza unor facturi, la o anumită dată, datoriile se înregistrează în conturile:

401 „Furnizori de bunuri și servicii”

402 „Furnizori de imobilizări”

— Dacă plata bunurilor și serviciilor recepționate, primite de la furnizori urmează a se efectua pe baza efectelor de comerț, la o anumită scadență, datoriile se înregistrează în conturile:

403 „Efecte de plată pentru bunuri și servicii” și respectiv 404 „Efecte de plată pentru imobilizări”.

Contul 401 „Furnizori de bunuri și servicii”, fiind un cont de surse atrase, se creditează cu valoarea facturilor primite de la furnizori pentru cumpărări de bunuri sau prestări de servicii, prin debitarea conturilor de active circulante materiale sau a conturilor de cheltuieli corespunzătoare, după caz, și a contului 442 „Stat-taxa pe valoarea adăugată” — subcontul 4426 „TVA deductibilă”.

Acest cont se debitează cu plățile efectuate de întreprindere către furnizorii săi, prin creditarea conturilor de trezorerie, cu suma sconturilor de reglement obținute de la furnizori, prin creditul contului corespunzător de venituri financiare și a contului 403 „Efecte de plată pentru bunuri și servicii”, în cazul acceptării efectuării decontărilor prin efecte de comerț.

Datoriile de plată se reflectă la nivelul prețurilor de cumpărare a bunurilor și tarifelor pentru lucrări și servicii inclusiv taxa pe valoarea adăugată (TVA deductibilă) aferentă bunurilor și serviciilor primite.

Contul 402 „Furnizori de imobilizări” se creditează cu valoarea la preț de cumpărare a imobilizărilor achiziționate de la alte întreprinderi, prin debitarea conturilor corespunzătoare de imobilizări (în afara taxelor recuperabile) și a subcontului 4426 „TVA deductibilă”.

Acest cont se debitează cu plățile efectuate, prin creditarea conturilor de trezorerie sau a contului 404 „Efecte de plată pentru imobilizări”, în cazul acceptării unei scrisori de schimb sau a unui bilet la ordin.

Conturile 403 „Efecte de plată pentru bunuri și servicii” și 404 „Efecte de plată pentru imobilizări” se creditează cu datoriile bănești față de furnizori, ce urmează a se deconta pe baza efectelor de comerț și se debitează cu ocazia plății lor prin creditul conturilor de trezorerie, iar în caz de neplată la termen a efectelor de comerț sumele se trec din nou în conturile 401, respectiv 402.

Prin urmare, înregistrarea facturilor primite de la diverși furnizori, respectiv a datoriilor față de aceștia, pentru materii prime, materiale, mărfuri etc. cu separa-

rea TVA deductibilă (în cazul aplicării metodei inventarului permanent) se face prin formula contabilă:

30 „Stocuri de materii prime”	×	
31 „Stocuri de materiale și furnituri consumabile”	×	
35 „Stocuri de mărfuri”	×	
4426 „TVA deductibilă”	×	
401 „Furnizori de bunuri și servicii”	×	×

Cu ocazia acceptării de către părțile contractante a decontării facturilor prin efecte de comerț (cambie, bilet la ordin etc.) se face înregistrarea:

401 „Furnizori de bunuri și servicii”	×	
403 „Efecte de plată pentru bunuri și servicii”		×

Achitarea, la scadență, a facturilor furnizorilor prin bancă și a efectelor de comerț direct furnizorilor sau unor terțe persoane juridice se reflectă prin formula contabilă:

401 „Furnizori de bunuri și servicii”	×	
403 „Efecte de plată pentru bunuri și servicii”	×	
501 „Banca ...”		×

În cazul în care furnizorii acceptă încasarea anticipată a facturilor, aceștia acordă clienților un scont de reglement ceea ce reprezintă pentru clienți un venit financiar și se reflectă într-un cont distinct din clasa 7 „Conturi de venituri” și anume 764 „Sconturi de reglement obținute”. Acest cont se creditează cu veniturile cumpărătorilor, respectiv reducerile de preț obținute de la furnizori (sau acordate de furnizori) pentru plata înainte de scadență a valorii unor bunuri sau servicii primite.

Exemplu: O întreprindere achiziționează materii prime în valoare de 100.000 lei (fără TVA), TVA 10%, scadența plății fiind peste 30 de zile. Furnizorul acceptă plata anticipată și acordă un scont de reglement de 2% (din valoarea materiilor prime).

Factura furnizorului cuprinde:

— Materii prime	100.000
— TVA 10%	10.000
Total de plată	110.000

Înregistrarea facturii:

30 „Materii prime”	100.000	
4426 „TVA deductibilă”	10.000	
401 „Furnizori de bunuri și servicii”		110.000

— Achitarea facturii și obținerea de la furnizori a scontului de reglement:

401 „Furnizori de bunuri și servicii”	110.000	
501 „Banca ...”		108.000
764 „Sconturi de reglement obținute”		2.000

Furnizorilor de bunuri și servicii li se pot acorda avansuri și acțiuni pe comenzi, ceea ce se înregistrează cu ajutorul contului 4091 „Furnizori — avansuri și acțiuni vârsate pe comenzi”. Acest cont se debitează cu suma avansurilor și acțiunilor plătite de întreprindere furnizorilor ei, prin creditarea unui cont de trezorerie și se creditează cu ocazia diminuării obligațiilor totale față de furnizori, prin debitarea contului 401 „Furnizori de bunuri și servicii”.

Conturile 402 „Furnizori de imobilizări” și 404 „Efecte de plată pentru imobilizări” funcționează în mod similar cu conturile de datorii pentru bunuri și servicii, cu deosebirea că ele intră în corespondență cu conturile de imobilizări cuprinse în clasa a 2-a.

5.3. CONTABILITATEA CREANTELOR FAȚĂ DE CLIENȚI DIN VÎNZĂRI DE BUNURI ȘI SERVICII

Pentru reflectarea relațiilor de decontare cu clienții, respectiv a creanțelor din operații curente, legate de vânzări de bunuri și servicii, asimilate ciclului de exploatare al întreprinderii, se utilizează conturile din grupa 41 „Clienți și conturi asimilate”.

Ca și în cazul datoriilor față de furnizori, creanțele unei întreprinderi față de clienții săi se disociază în două elemente patrimoniale distincte, în funcție de modalitatea diferită de decontare, la scadență, și anume:

— Dacă vânzarea de bunuri și servicii unui beneficiar se face pe baza unei simple facturi, în care se preci-

zează termenul de plată, creanța se reflectă cu ajutorul contului 411 „Clienți“.

— Dacă o întreprindere solicită și beneficiarul acceptă decontarea pe baza unor efecte de comerț (cambie, bilet la ordin etc.), creanța se reflectă cu ajutorul contului 412 „Efecte de primit“.

Intrucât efectele de comerț pot fi scontate înainte de scadență, la bancă, aceasta acordind în acest caz ajutoare bancare curente, contul 412 „Efecte de primit“ se detaliază în două subconturi, care au caracter operațional și anume:

4121 „Efecte de primit“

4128 „Efecte scontate neexpirate“

Contul 411 „Clienți“ reflectă creanțele unei întreprinderi față de beneficiarii săi pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate. Contul se debitează cu valoarea producției depozitabilă și nedepozitabilă vândută și facturată la prețuri de vânzare negociabile, pe baza facturilor a căror încasare va avea loc ulterior, prin creditarea conturilor de venituri corespunzătoare și a contului 442 „Stat — taxa pe valoarea adăugată“, subcontul 4427 „TVA — colectată“. Acest cont se creditează cu ocazia încasării de la beneficiari a facturilor pentru producția vândută, prin debitarea conturilor de trezorerie, cu suma sconturilor de reglement acordate clienților prin debitul contului corespunzător de cheltuieli financiare și a contului 4121 „Efecte de primit“, în cazul acceptării de către clienți a decontării sumelor prin efecte de comerț.

Prin urmare, creanțele față de clienți se reflectă la nivelul prețurilor de vânzare a produselor, mărfurilor, lucrărilor și serviciilor vândute, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă producției vândute (TVA colectată).

Contul 4121 „Efecte de primit“ se debitează în momentul acceptării de către clienți a efectelor de comerț sau a intrării lor în portofoliul întreprinderii, prin creditarea contului 411 „Clienți“.

Acest cont se creditează la scadența efectelor de comerț (la încasarea lor de la clienți) prin debitarea unui cont de trezorerie, sau la data scontării lor la bancă prin debitarea contului 4128 „Efecte scontate neexpirate“.

Contul 4128 „Efecte scontate neexpirate“ se debitează cu ocazia depunerii la bancă a efectelor de comerț

pentru scontare, pe baza cărora întreprinderea va obține ajutoare bancare curente, unitatea bancară preluând dreptul de creanță asupra clienților întreprinderii. Acest cont se creditează după încasarea de către bancă a efectelor de comerț de la clienți, cu care ocazie are loc restituiră ajutoarelor bancare curente.

În cazul în care, la scadență, nu se încasează suma înscrisă în efectele de comerț, valoarea creanțelor se trece din nou în debitul contului 411 „Clienți“.

Pentru a reflecta creanțele față de clienți a căror solvabilitate nu este certă sau cu care întreprinderea este în litigiu, se utilizează un cont distinct și anume 416 „Clienți îndoielnici“. Acest cont se debitează cu suma creanțelor incerte sau insolubile, prin creditarea contului 411 „Clienți“ și se creditează cu ocazia încasării creanțelor prin debitarea unui cont de trezorerie, sau în cazul în care nu se poate încasa creanța, aceasta reprezintă o pierdere din creanțe nerecuperabile și se reflectă ca atare în debitul unui cont de cheltuieli curente.

În procesul economic al desfacerii producției, întreprinderea realizează venituri. Veniturile constituie elemente ale patrimoniului economic, surse ale unor valori primite sau care urmează a se primi, în principal ca o contrapartă a livrărilor de bunuri, executării de lucrări și prestării de servicii către terți. Veniturile se înregistrează, în contabilitate, în momentul realizării operațiilor care le generează, fără a ține seama de data încasării acestora (sau indiferent de data încasării veniturilor).

Veniturile din vânzarea bunurilor și serviciilor se înregistrează la nivelul prețurilor de vânzare (cu ridicata, cu amănuntul etc.), fără taxa pe valoarea adăugată care, așa cum s-a precizat, se reflectă într-un cont distinct.

Pentru înregistrarea veniturilor din vânzări de bunuri și servicii se utilizează conturile corespunzătoare din clasa 7 „Conturi de venituri“, grupele 70 și 71, dintre care amintim doar conturile:

702 „Vinzări de produse finite“;

705 „Vinzări de mărfuri“

Aceste conturi, ca și alte conturi de venituri, sînt conturi de procese economice, conturi de gestiune, care servesc pentru determinarea rezultatelor financiare. Ele se creditează în timpul exercițiului financiar, cu prețurile

de vânzare ale produselor și mărfurilor vândute (fără TVA) în corespondență cu conturile de trezorerie, în cazul încasării în momentul vânzării, sau în corespondență cu conturile 411 „Clienți” și 4121 „Efecte de primit”, în cazul decontării ulterioare a valorii producției vândute.

Conturile de venituri se debitează, în general la închiderea exercițiului financiar, prin contul de rezultat al exercițiului.

Se prezintă în continuare principalele operații economice care determină creșterea și micșorarea creanțelor față de clienți, pentru vânzări de bunuri și servicii.

— Înregistrarea facturilor pentru vânzarea către beneficiari a produselor finite.

Exemplu: Se vînd produse finite a căror valoare la preț de vânzare (fără TVA) este de 200.000 lei, TVA 10%.

Factura către beneficiar cuprinde:

— Produse finite	200.000
— TVA 10%	20.000
Total de încasat	220.000

Înregistrarea facturii:

411 „Clienți”	220.000	
702 „Vinzări de produse finite”		200.000
4427 „TVA colectată”		20.000

Concomitent are loc descărcarea gestiunii de produse finite, cu valoarea la cost de producție (Metoda inventarului permanent).

— În cazul vânzării de mărfuri, cu încasare ulterioară, înregistrarea operației este similară, folosindu-se contul de venituri corespunzător, adică:

411 „Clienți”	×	
705 „Vinzări de mărfuri”		×
4427 „TVA colectată”		×

După această operație sau concomitent are loc descărcarea gestiunii de mărfuri, cu valoarea la prețul de achiziție al acestora, care reprezintă o cheltuială (Metoda inventarului permanent).

— Acceptarea de către clienți, la o dată ulterioară, a efectelor de comerț, pentru decontarea prin interme-

diul acestora a drepturilor de creanță, se reflectă prin formula contabilă:

4121 „Efecte de primit”	×	
411 „Clienți”		×

— Vânzarea de produse finite clienților cu acceptarea de către aceștia, în momentul vânzării, a efectelor de comerț, pe baza facturilor emise și a efectelor intrate în portofoliul unității, se înregistrează astfel:

4121 „Efecte de primit”	×	
702 „Vinzări de produse finite”		×
4427 „TVA colectată”		×

— Încasarea de la clienți, prin cecuri bancare, a creanțelor sau efectelor de comerț, la scadența acestora, se reflectă prin formula contabilă:

501 „Banca ...”	×	
411 „Clienți”		×
4121 „Efecte de primit”		×

În cazul în care clienții acceptă plata anticipată a facturilor, acestora li se acordă de către furnizori un scont de reglement, ceea ce pentru furnizori reprezintă o cheltuială financiară și se reflectă într-un cont distinct din clasa 6 „Conturi de cheltuieli” și anume 664 „Sconturi de reglement acordate”.

Acest cont se debitează cu reducerile de preț acordate clienților, pentru încasarea înainte de scadență a valorii unor produse finite, mărfuri, lucrări și servicii vândute.

Exemplu: La încasarea prin bancă înainte de scadență a valorii unor mărfuri vândute de 50.000 lei, preț de vânzare, scontul de reglement acordat clienților este de 3%.

— Încasarea facturii și acordarea scontului de reglement clienților se reflectă prin formula contabilă:

501 „Banca ...”	48.500	
664 „Sconturi de reglement acordate”	1.500	
411 „Clienți”		50.000

Scontarea la bancă a efectelor de comerț ocazională întreprinderii unele cheltuieli financiare, care reprezintă costul serviciului bancar și dobînda aferentă împrumutului primit pe efectele de comerț scontate. Din suma primită de la bancă sub formă de ajutor bancar curent,

la scontarea efectelor de comerț, banca reține echivalentul serviciului bancar (la care se aplică TVA aferentă) precum și dobânda corespunzătoare. Restituirea ajutorului bancar se face după încasarea de către bancă a dreptului de creanță de la clienții întreprinderii.

Pentru a reflecta ajutoarele bancare curente, inclusiv pentru efectele scontate neexpirate, se utilizează contul 509 „Ajutoare bancare curente”, care se creditează cu datoriile față de bancă pentru sumele primite și se debitează la rambursarea acestora.

În cazul ajutorului bancar pentru efectele de comerț scontate se utilizează *subcontul* 5092 „Efecte scontate neexpirate”, care se creditează cu totalul brut al efectelor de comerț scontate, respectiv cu ajutorul bancar acordat și se debitează după încasarea de către bancă a efectelor de comerț ceea ce echivalează cu o rambursare a acestui ajutor.

Exemplu: se depun la bancă pentru scontare efecte de comerț a căror valoare este de 300.000 lei. Se scontează efectele de comerț, comisionul convenit băncii fiind de 3.000 lei (fără TVA), TVA 10% și dobânda de 15.000 lei.

Inregistrările care au loc sînt următoarele:

— Depunerea la bancă a efectelor de comerț:

4128 „Efecte scontate neexpirate”	300.000	
4121 „Efecte de primit”		300.000

— Scontarea efectelor de comerț și primirea ajutorului bancar, în contul de disponibilități, la nivelul valorii efectelor de comerț, mai puțin comisionul, TVA deductibilă și dobânda:

501 „Banca ...”	281.700	
6285 „Cheltuieli pe efecte”	3.000	
4426 „TVA deductibilă”	300	
661 „Cheltuieli privind dobînzile”	15.000	
5092 „Efecte scontate neexpirate” (Ajutoare bancare curente)		300.000

— Rambursarea ajutorului bancar, la încasarea de către bancă a efectelor de comerț de la clienți, pe baza avizului băncii:

5092 „Efecte scontate neexpirate” (Ajutoare bancare curente)	300.000	
4128 „Efecte scontate neexpirate”		300.000

De la clienții săi, o întreprindere poate primi avansuri și acțiuni pe comenzi de bunuri și servicii, care se înregistrează cu ajutorul contului 4191 „Clienți — avansuri și acțiuni primite pe comenzi”.

Acest cont se creditează cu suma avansurilor și acțiunilor primite (datorii față de clienți) prin debitarea unui cont de trezorerie și se debitează cu ocazia diminuării creanțelor totale față de clienți, prin creditarea contului 411 „Clienți”.

5.4. CONTABILITATEA DATORIILOR ȘI CREANTELOR DIN AVANSURI, AMBALAJE DE RESTITUIT, REDUCERI ȘI RESTITUIRI PRIVIND VÎNZĂRILE ȘI CUMPĂRĂRILE

În cadrul relațiilor economice dintre vânzători și cumpărători de regulă se nasc creanțe și datorii. Astfel vânzătorul (furnizorul) își constituie o creanță (un drept) față de client (cumpărător) cu ocazia cedării de produse, mărfuri sau alte bunuri. Cumpărătorul (clientul) la rîndul său își crează o datorie față de furnizor cu ocazia cumpărărilor de materiale, servicii sau alte bunuri.

De regulă, deci, furnizorii sînt creditori iar clienții sînt debitori. În cadrul relațiilor ce se desfășoară între furnizori și clienți există situații în care raporturile juridice între aceștia se inversează. Adică situații în care furnizorii devin debitori, iar clienții devin creditori.

Astfel de inversări ale drepturilor și datoriilor între furnizori și clienți, pot să apară în cazul acordării unor avansuri în vederea executării unor lucrări sau a livrării unor bunuri. În aceste cazuri clientul acordă avansuri deci devine creditor, iar furnizorul care primește avansul devine debitor.

Situații asemănătoare iau naștere și în cazul aprovizionărilor sau a livrărilor de bunuri cu ambalaje care trebuie restituite. Cumpărătorul înregistrează, în acest caz, o creanță față de furnizor (care devine debitor), adică dreptul de a recupera contravaloarea ambalajelor,

prin restituirea lor, deoarece acestea au fost facturate. Furnizorul, la rîndul său, înregistrează o datorite față de cumpărător, adică aceea de micșorare a creanței cu ocazia restituirii ambalajelor.

Contabilitatea unor astfel de operații economice, care nu se limitează la cele exemplificate mai sus, se ține cu ajutorul a două conturi: 409 „Furnizori debitori” și 419 „Clienți creditori”. Ambele conturi se desfășoară în cîte patru subconturi adecvate naturii operațiilor economice, iar pentru o mai completă înțelegere a funcției lor contabile opuse le vom prezenta în paralel în cele ce urmează:

409 „Furnizori debitori”	419 „Clienți creditori”
4091 „Furnizori — avansuri și acțiuni primite pe comenzi”	4191 „Clienți — avansuri și acțiuni primite pe comenzi”
4093 „Furnizori — creanțe pentru ambalaje și materiale de restituit”	4193 „Clienți — datorii pentru ambalaje și materiale consignate”
4095 „Furnizori — alte active”	4195 „Clienți — alte pasive”
4098 „Rabaturi, remize, reduceri de obținut și alte active încă neprimite”	4198 „Rabaturi, remize, reduceri de acordat și alte pasive de stabilit”

5.4.1. CONTABILITATEA AVANSURILOR ȘI ACONTURILOR PE COMENZI

Contabilitatea avansurilor și acțiunilor pe comenzi se ține cu ajutorul a două subconturi, după cum urmează:

1) Subcontul 4091 „Furnizori — avansuri și acțiuni primite pe comenzi” funcționează ca un cont de creanțe. Se debitează în contabilitatea clienților (cumpărătorilor) cu avansurile și acțiunile acordate furnizorilor în corespondență cu conturile financiare, ca de exemplu:

4091 „Furnizori-avansuri și acțiuni primite pe comenzi”
501 „Banca ...”

×

×

Se creditează după primirea comenzilor de bunuri și servicii, în corespondență cu contul 401 „Furnizori de bunuri și servicii” (401 = 4091), reflectînd, în acest fel, micșorarea datoriei și a creanței față de furnizori.

2) Subcontul 4191 „Clienți — avansuri și acțiuni primite pe comenzi” funcționează ca un cont de pasiv, de datorii. Se creditează în contabilitatea furnizorilor în corespondență cu conturile financiare, cu sumele primite de la clienți drept avansuri sau acțiuni. De exemplu, pentru avansurile sau acțiunile primite în conturile de la bănci se face înregistrarea:

501 „Banca ...”

×

4191 „Clienți-avansuri și acțiuni primite pe comenzi”

×

Se debitează, de regulă, după livrarea bunurilor sau serviciilor, în corespondență cu contul 411 „Clienți” (4191 = 411), înregistrînd, prin aceasta, micșorarea creanței și a datoriei față de clienți.

5.4.2. CONTABILITATEA CREANȚELOR ȘI DATORIILOR PENTRU AMBALAJE DE RESTITUIE

Contabilitatea creanțelor și datoriilor pentru ambalaje de restituit se ține, de asemenea, cu ajutorul a două subconturi cu funcții contabile opuse după cum urmează:

1) Subcontul 4093 „Furnizori — creanțe pentru ambalaje și materiale de restituit”, funcționează ca un cont de activ. Se deschide în contabilitatea cumpărătorului (clientului) și se debitează cu valoarea ambalajelor, de restituit, primite de la furnizori odată cu bunurile primite de la aceștia, în corespondență cu contul 401 „Furnizori de bunuri și servicii”.

Deoarece ambalajele sînt facturate de furnizori, la primirea lor se înregistrează pe de o parte ca o datorie, iar pe de altă parte ca o creanță față de furnizori, respectiv ca și un drept ce se recuperează odată cu restituirea ambalajelor. În caz de nerestituire cumpărătorul

va achita întreaga valoare a facturii, inclusiv cea a ambalajelor, în schimb își va spori valoarea ambalajelor proprii.

Restituirea ambalajelor se înregistrează în creditul subcontului, în corespondență cu contul furnizori, ca o micșorare a datoriei și a creanței față de furnizori, astfel:

401 „Furnizori de bunuri și servicii”
4093 „Furnizori-creanțe pentru ambalaje
și materiale de restituit”

În acest caz furnizorul i se va achita valoarea facturii diminuată cu valoarea ambalajelor restituite.

Ambalajele reținute de cumpărător (nerestituite) se înregistrează în creditul subcontului 4093 „Furnizori-creanțe pentru ambalaje și materiale de restituit” în corespondență cu diverse conturi, în funcție de natura ambalajelor și de metodele de evidență (inventar permanent sau inventar intermitent), adică:

- 217 „Ambalaje recuperabile” sau
- 316 „Ambalaje” sau
- 6016 „Ambalaje consumate”

Există și situații în care ambalajele se restituie la o valoare mai mică decât cea de facturare. Diferența valorică poartă denumirea de bonificație la ambalaje, iar aceasta se înregistrează ca o cheltuială a clientului, respectiv în debitul contului 617 „Diferența pe ambalaje”.

De exemplu: ambalajele au fost facturate la valoarea de 80.000 lei, cu o bonificație de 10% stabilită pe baza acordului dintre furnizor și client. La restituirea ambalajelor, clientul va face următoarea înregistrare:

401 „Furnizori de bunuri și servicii” 72.000
617 „Diferențe pe ambalaje” 8.000
4093 „Furnizori-creanțe pentru ambalaje
și materiale de restituit”

2) Subcontul 4193 „Clienți-datorii pentru ambalaje și materiale consignate” funcționează ca un cont de pasiv. Se deschide în contabilitatea furnizorului (a vânzătorului) și se creditează cu valoarea ambalajelor și materialelor de restituit (consignate) facturate odată cu bunurile livrate, în corespondență cu contul 411 „Clienți”.

Valoarea ambalajelor facturate reprezintă pe de o parte o creanță, iar pe de altă parte o datorie față de

client, adică datoria de a rambursa sau a compensa contravaloarea lor cu creanța, odată cu restituirea lor.

Restituirea ambalajelor se înregistrează în debitul subcontului 4193 „Clienți-datorii pentru ambalaje și materiale consignate”, în corespondență cu contul 411 „Clienți” cu valoarea la care au fost facturate ambalajele. Acesta reprezintă o compensare a creanțelor și datoriilor.

În situația în care clientul nu restituie ambalaje, în totalitate sau numai o parte, valoarea nerestituită se înregistrează ca venituri ale furnizorului. De exemplu: dacă presupunem că din valoarea totală a ambalajelor consignate de 100.000 lei, clientul restituie ambalaje doar în valoare de 60.000 lei, furnizorul va face pentru această operație economică următoarea înregistrare:

4193 „Clienți-datorii pentru ambalaje și ma-		
teriale consignate”	100.000	
411 „Clienți”		60.000
758 „Alte venituri de gestiune curentă”		40.000

Dacă reprimirea se face la un preț inferior celui de vânzare (facturare) diferența se înregistrează ca un venit al furnizorului din bonificații la ambalaje.

De exemplu: dacă ambalajele au fost facturate cu ocazia consignării lor cu valoarea de 80.000 lei, cu o bonificație de 10%, la primirea ambalajelor restituite de client, furnizorul va face următoarea înregistrare:

4193 „Clienți-datorii pentru ambalaje și ma-		
teriale consignate”	80.000	
411 „Clienți”		72.000
7185 „Venituri din bonificații pentru ambalaje achiziționate”		8.000

5.4.3. CONTABILITATEA REDUCERILOR ȘI RESTITUIRILOR PRIVIND VÎNZĂRILE ȘI CUMPARĂRILE

Cu scopul atragerii cumpărătorilor orice furnizor de bunuri și servicii poate face mai multe categorii de reduceri cum ar fi:

— rabaturi, reprezentînd reduceri de preț pentru calitatea inferioară a bunurilor;

— remize, reprezentînd reduceri de preț ce se pot acorda unor comenzi de importanță deosebită sau din considerație pentru cumpărător;

— reduceri de preț calculate pe ansamblul operațiunilor făcute cu același terț, pe o perioadă determinată.

De exemplu reduceri pentru totalul vânzărilor-cumpărărilor pe timp de un an. Această reducere mai poartă denumirea și de risturn.

În cazul în care părțile convin pentru acordarea unor reduceri (rabat sau remiză) înainte ca livrarea să fi avut loc, factura se întocmește pentru valoarea bunurilor la prețuri reduse, fără să afecteze înregistrările în contabilitate.

Reducerile acordate ulterior livrărilor (rabaturi, risturnuri sau restituiri de bunuri) atrag după ele anumite înregistrări în contabilitate.

Astfel, dacă presupunem că o întreprindere producătoare vinde unei întreprinderi comerciale bunuri în valoare de 100.000 lei, cu o taxă pe valoarea adăugată de 10% înregistrările vor fi următoarele:

a) În contabilitatea furnizorului:

411 „Clienți”	110.000	
702 „Vinzări de produse finite”		100.000
4427 „TVA colectată”		10.000

b) În contabilitatea întreprinderii comerciale cumpărătoare:

35 „Stocuri de mărfuri”	100.000	
4426 „TVA deductibilă”		10.000
401 „Furnizori de bunuri și servicii”		110.000

Presupunînd mai departe că mărfurile nu corespund calității prevăzute în contract, cumpărătorul fie că va restitui mărfurile furnizorului, fie că îi va solicita un rabat.

În cazul restituirii mărfurilor se stornează (în negru) înregistrările privind cumpărările, respectiv vânzările astfel:

a) În contabilitatea cumpărătorului:

401 „Furnizori de bunuri și servicii”	110.000	
35 „Stocuri de mărfuri”		100.000
4426 „TVA deductibilă”		10.000

b) În contabilitatea furnizorului:

702 „Vinzări de produse finite”	100.000	
4427 „TVA colectată”		10.000
411 „Clienți”		110.000

Reducerile ce se acordă în cursul exercițiului pentru bunurile vîndute sau cumpărate se înregistrează, la fel ca și restituirile, ca o micșorare a creanțelor și datoriilor, adică o stornare (în negru) a cumpărărilor și vânzărilor însă doar pentru partea din valoarea facturilor proporțională cu reducerile acordate. De exemplu: dacă la valoarea facturii de mai sus se acordă un rabat de 30%, datoria față de furnizori, respectiv creanța se va micșora cu 33.000 lei, stocurile de mărfuri, respectiv veniturile din vânzarea produselor finite cu 30.000 lei, iar taxa pe valoarea adăugată atît cea deductibilă, cît și cea colectată cu cîte 3.000 lei.

În acest fel se înregistrează orice alte reduceri acordate în cursul exercițiului financiar (remize, risturnuri) pentru bunurile care au fost deja livrate sau cumpărate.

La închiderea exercițiului financiar pot să apară situații în care sînt cunoscute valoric reducerile de primit sau de acordat, pentru care încă nu au fost întocmite sau primite toate documentele, în special așa numitele facturi active în care sînt consemnate reducerile de acordat.

Contabilitatea creanțelor din reducerile de primit și a datoriilor din reducerile de acordat se ține cu ajutorul a două subconturi, după cum urmează:

a) Subcontul 4098 „Rabaturi, remize, reduceri de obținut și alte active încă neprimite” funcționează ca un cont de activ, de creanțe. Se debitează la închiderea exercițiului financiar, cu suma reducerilor, inclusiv TVA, aferente aprovizionărilor din perioada care se încheie, a căror mărime este precis delimitată și evaluată.

Debitarea subcontului are loc în corespondență cu diverse conturi, în funcție de natura bunurilor aprovizionate și de metodele de evidență utilizate (inventar permanent sau inventar intermitent). Cel mai frecvent însă se debitează în corespondență cu conturile de cheltuieli în care au fost înregistrate consumurile de bunuri și servicii (la prețurile nereduse), adică: 600 „Materii prime consumate”, 601 „Materiale și furnituri consu-

mate", 605 „Mărfuri vândute", 606 „Cumpărări nestocate de materiale și furnituri" etc. Bineînțeles că unul din conturile corespondente creditoare este cel privitor la taxele pe valoarea adăugată. Acesta va fi, de regulă, 4426 „TVA deductibilă", însă dacă deconturile pentru taxa pe valoarea adăugată au fost deja întocmite la data înregistrării reducerii de primit, taxa aferentă reducerilor se înregistrează în subcontul 4428 „TVA de regularizat".

Reducerile de primit pentru aprovizionări de materii prime se înregistrează, deci, astfel:

4098 „Rabaturi, remize, reduceri de obținut și alte active încă neprimite"	×	
600 „Materii prime consumate"		×
4426 „TVA deductibilă"		×

După primirea facturii active, în exercițiul următor, suma creanței este virată în contul 401 „Furnizori de bunuri și servicii", adică se produce o compensare a creanței cu o datorie față de același furnizor, astfel:

401 „Furnizori de bunuri și servicii"	×	
4098 „Rabaturi, remize, reduceri de obținut și alte active încă neprimite"		×

În cazuri speciale se poate solicita restituirea sumei reprezentând reducerile, fără a se face compensarea cu o datorie viitoare.

b) Subcontul 4198 „Rabaturi, remize, reduceri de acordat și alte pasive de stabilit" funcționează ca un cont de pasiv. Se creditează la închiderea exercițiului financiar, cu valoarea reducerilor inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă reducerilor de acordat pentru anul care se încheie, pentru care nu s-au îndeplinit toate formalitățile, dar a căror sumă este precis determinată.

Creditarea subcontului are loc în corespondență cu conturile de venituri corespunzătoare bunurilor livrate, pentru care se acordă reducerile, adică în special conturile din grupele 70 „Vinzări de produse fabricate și de mărfuri" și 71 „Vinzări de prestații de servicii și venituri din activități anexe" pentru reducerile acordate din prețul facturat la livrare, precum și în corespondență cu subconturile 4427 „TVA colectată" sau 4428 „TVA de regularizat", pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă reducerilor de acordat.

După întocmirea formalităților, respectiv a facturii active de acordare a reducerilor, în exercițiul următor, datoriile față de clienți din reduceri se compensează cu creanțele față de acești clienți, operație economică ce se înregistrează astfel:

4198 „Rabaturi, remize, reduceri de acordat și alte pasive de stabilit"	×	
411 „Clienți"		×

După aceste înregistrări subcontul se soldează.

În cazuri speciale, la solicitarea clientului, suma reducerilor poate fi restituită acestuia sub formă bănească, fără a se mai compensa datoria din reduceri cu o creanță viitoare.

În cadrul celor două conturi de creanțe și datorii mai există câte un subcont ce poate fi utilizat la contabilizarea altor operațiuni de acest gen care ar putea să apară.

Aceste subconturi sînt:

4095 „Furnizori-alte active", respectiv

4195 „Clienți-alte pasive"

Conținutul exact al acestor conturi nu este nominalizat prin planul contabil general.

5.5. CONTABILITATEA DATORIILOR ȘI CREANTELOR AMINATE

Unele din principiile de bază ale contabilității europene, adică cel privind independența exercițiului financiar și cel al fidelității fac necesară reflectarea în contabilitate, la închiderea exercițiului, a unor creanțe și datorii generate de activitatea exercițiului care se încheie, dar care urmează a fi onorate în cursul exercițiului următor.

Amînarea scadenței creanțelor și datoriilor pentru exercițiul următor poate fi cauzată de lipsa unor materiale necesare plății lor, cum ar fi: recepția unor materiale sau servicii care nu au fost însoțite de facturi, nefinalizarea documentelor de decontare a unor

servicii prestate (facturi sau alte documente) sau alte cauze.

Deoarece creanțele și datoriile de acest fel trebuie să afecteze situația financiară a perioadei care se încheie cu excepția așa-numitelor impozite amânate, au fost create conturi care să facă posibilă reflectarea contabilă a acestor operații economice în așa fel încât să fie afectat rezultatul exercițiului, în sensul impus de logica operațiilor, creștere sau micșorare.

Reflectarea în contabilitate a unor astfel de fenomene economice poartă și denumirea, în literatura de specialitate, de delimitare în timp a cheltuielilor și rezultatelor sau de separare a lor pe exerciții financiare.

Conturile sintetice din clasa 4 „Conturi de terți”, pe această cale și a rezultatelor au simbolul marcat cu ultima cifră opt, cu o singură excepție, după cum urmează:

- 418 „Clienți — venituri de primit”;
- 408 „Furnizori — cheltuieli de plată”
- 428 „Personal — cheltuieli de plată și venituri de primit”
- 438 „Organisme sociale — cheltuieli de plată și venituri de primit”;
- 448 „Stat — cheltuieli de plată și venituri de primit”;
- 468 „Diverse — cheltuieli de plată sau venituri de primit”;
- 449 „Stat — impozite amânate”

Primul este un cont de creanțe, iar după funcția contabilă este un cont de activ. Toate celelalte sunt conturi de datorii având o funcție contabilă specifică conturilor de pasiv și numai în cazuri excepționale unele dintre ele pot avea solduri debitoare.

Contul 418 „Clienți — venituri de primit” se deschide doar la sfârșitul exercițiului financiar, pentru a înregistra, în debitul său, valoarea creanțelor imputabile perioadei care se încheie, provenind din produse, mărfuri, lucrări și servicii livrate sau în curs de livrare, pentru care nu au fost întocmite toate documentele de livrare, însă livrările sunt precis delimitate și evaluate.

Unele dintre cele mai caracteristice astfel de lucrări sau servicii prestate ar putea fi: livrări de energie electrică, apă, gaze, energie termică, servicii de telecomu-

nicații a căror mărime este bine delimitată în special prin contoare, iar pe baza acestor mărimi a livrărilor și serviciilor se poate face și o evaluare precisă.

Valoarea livrărilor de acest gen făcute în ultima lună sau trimestru al anului (în funcție de perioadele la care se face facturarea și decontarea) sunt de o mărime ce nu poate fi eludată fără să afecteze în mod substanțial rezultatele exercițiului care se încheie și realitatea bilanțului.

De aceea livrările și serviciile efectuate pentru care nu au fost întocmite toate documentele de decontare până la sfârșitul exercițiului se înregistrează la data închiderii exercițiului în debitul contului 418 „Clienți — venituri de primit”, la prețul convenit (cu ridicata), plus taxele fiscale (TVA). Prețul convenit între părți (prețul de vânzare) se înregistrează ca venituri, în creditul conturilor din grupele 70 „Vinzări de produse fabricate și de mărfuri” sau 71 „Vinzări de prestații de servicii și venituri din activități anexe”, în funcție de natura livrărilor, iar taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare se înregistrează în creditul subcontului 4428 „TVA de regularizat”.

Formula contabilă pentru înregistrarea unei astfel de operații economice ar fi deci următoarea:

418 „Clienți — venituri de primit” — cu valoarea livrării inclusiv TVA”	x	
70 „Vinzări de produse fabricate și de mărfuri” sau		x
71 „Vinzări de prestații de servicii și venituri din activități anexe” cu prețul convenit (de vânzare) al livrărilor;		x
4428 „TVA de regularizat”, cu taxa corespunzătoare livrărilor		x

În cursul exercițiului financiar următor, după întocmirea facturilor sau a altor formalități de decontare, valoarea creanțelor de această natură (decalate) se vi-rează în debitul contului care ține evidența creanțelor curente, adică în debitul contului 411 „Clienți”, formula contabilă fiind în acest caz următoarea:

411 „Clienți”	x	
418 „Clienți — venituri de primit”		x

În urma acestei operații economice contul 418 „Clienți — venituri de primit“ se soldează:

Contul 408 „Furnizori — cheltuieli de plată“ are o funcție contabilă inversă față de contul 418 „Clienți — venituri de primit“.

Se deschide la sfârșitul exercițiului financiar în contabilitatea beneficiarului (clientului) de bunuri și servicii, pentru a înregistra în creditul său datoriile ce provin din valoarea bunurilor și mai ales a serviciilor de care a beneficiat întreprinderea, în cursul exercițiului, dar pentru care nu au fost primite facturile sau alte documente de decontare.

Este evident că valoarea acestor bunuri și servicii de care a beneficiat întreprinderea trebuie incluse în cheltuieli, afectând pe această cale rezultatul exercițiului care se încheie, costurile producției și alți indicatori economici, inclusiv realitatea (fidelitatea) bilanțului.

Contul 408 „Furnizori — cheltuieli de plată“ se creditează la sfârșitul exercițiului financiar cu valoarea integrală (prețul convenit — de vânzare — plus taxele fiscale) a bunurilor și serviciilor de care a beneficiat întreprinderea, pentru care nu au fost primite facturile, dar a căror mărime valorică este cunoscută, în corespondență cu conturile de cheltuieli adecvate naturii acestora (conturile din grupele 60 „Cumpărări consumate“, 61 „Servicii exterioare“ etc.), la prețurile convenite (de vânzare), precum și în corespondență cu subcontul 4428 „TVA de regularizat“.

Formula contabilă pentru înregistrarea la sfârșitul exercițiului a consumului de energie electrică, apă, gaze, servicii telefonice sau alte bunuri nestocabile, pentru care nu s-a primit factura este următoarea:

606 „Cumpărări nestocate de materiale și furnituri“	×
6031 „Cumpărări de studii și de prestații de servicii“ la prețul convenit	×
4428 „TVA de regularizat“, cu taxa corespunzătoare	×
408 „Furnizori-cheltuieli de plată“ cu valoarea cumpărărilor inclusiv taxele fiscale (TVA)	×

După primirea facturilor, în cursul exercițiului următor valoarea datoriilor de această natură (care au fost decalate în timp) se virează din contul 408 „Furnizori

— cheltuieli de plată“ în contul care ține evidența datoriilor curente (scadente) provenind din cumpărări adică în contul 401 „Furnizori de bunuri și servicii“.

Formula contabilă pentru înregistrarea acestei operații economice va fi deci următoarea:

408 „Furnizori-cheltuieli de plată“	×	
401 „Furnizori de bunuri și servicii“		×

În urma înregistrării acestei operații economice contul 408 „Furnizori — cheltuieli de plată“ se soldează.

Conturile 428 „Personal — cheltuieli de plată și venituri de primit“, 438 „Organisme sociale — cheltuieli de plată și venituri de primit“, și 448 „Stat — cheltuieli de plată și venituri de primit“ sînt destinate a înregistra în creditul lor, la sfârșitul exercițiului financiar, remunerațiile personalului și cheltuielile patronale legate de acestea privind cotizații sociale, impozite și taxe impozabile exercițiului care se încheie, dar a căror plată efectivă urmează să se facă în cursul exercițiului următor.

Astfel, contul 428 „Personal — cheltuieli de plată și venituri de primit“ se creditează la încheierea exercițiului financiar cu datoriile față de personalul întreprinderii cu titlu de concedii de plată, prime de cointerесare sau gratificații de acordat, pentru munca prestată în cursul exercițiului care se încheie, dar a căror plată se va face în cursul exercițiului următor, în corespondență cu contul 641 „Remunerații ale personalului“.

Contul 438 „Organisme sociale — cheltuieli de plată și venituri de primit“ se creditează de asemenea la sfârșitul exercițiului financiar cu datoriile față de organismele sociale, realizînd totodată, pe această cale, includerea în cheltuielile acestei perioade a cheltuielilor patronale privind cotizațiile la organismele sociale legate de concediile de plată, prime de cointerесare, gratificații de acordat personalului în cursul exercițiului următor pentru munca prestată în exercițiul care se încheie.

Creditarea contului are loc în corespondență cu diverse conturi de cheltuieli în funcție de natura cotizațiilor, adică:

— 644 „Cotizații de securitate socială“, cu cotizațiile suportate de întreprindere pentru securitatea socială a personalului său, proporționale cu remunerația de plătit;

— 645 „Cotizații la alte organisme sociale“, cu cotizațiile pentru pensii, șomaj sau alte scopuri, suportate de întreprindere, proporțional cu remunerația de plătit;

— 646 „Cheltuieli sociale ale întreprinzătorului“, cu cotizațiile întreprinzătorilor individuali pentru asigurarea lor socială.

Contul 448 „Stat — cheltuieli de plată și venituri de primit“ se creditează de asemenea la sfârșitul exercițiului, cu datoriile fiscale patronale aferente aceluiași concedii de plată, prime de cointeresare sau gratificații de acordat în exercițiul următor, în contul exercițiului care se încheie, în corespondență cu conturile de cheltuieli din grupa 63 „Impozite, taxe și vărsăminte asimilate“ în funcție de natura impozitelor.

Debitarea conturilor de datorii decalate privind personalul are loc în cursul exercițiului următor, iar pentru aceasta planul contabil general recomandă două soluții alternative, opționale, după cum urmează:

1) Rectificarea (stornarea în negru) înregistrărilor făcute la închiderea exercițiului, adică:

a) rectificarea (stornarea) înregistrării privind remunerația:

428 „Personal-cheltuieli de plată și venituri de primit“	×	
641 „Remunerații ale personalului“		×

b) rectificarea înregistrărilor privind cheltuielile patronale referitoare la cotizațiile la organismele sociale:

438 „Organisme sociale — cheltuieli de plătit și venituri de primit“	×	
644 „Cotizații de securitate socială“		×
645 „Cotizații la alte organisme sociale“		×
646 „Cheltuieli sociale ale întreprinzătorului“		×

c) rectificarea înregistrărilor privind cheltuielile fiscale patronale:

448 „Stat — cheltuieli de plată și venituri de primit“	×	
63 „Impozite, taxe și vărsăminte asimilate“		×

În cazul în care s-a optat pentru această soluție, cu ocazia scadenței efective a remunerațiilor, cotizațiilor la organismele sociale și a taxelor fiscale patronale toate

acestea se înregistrează ca și cheltuieli și datorii curente, după care se înregistrează achitarea lor.

2) A doua soluție recomandată de planul contabil general este virarea sumelor din conturile de datorii decalate în conturile corespunzătoare de datorii curente, adică:

a) virarea datoriilor privind remunerațiile:

428 „Personal-cheltuieli de plată și venituri de primit“	×	
421 „Remunerație datorată personalului“		×

b) virarea datoriilor față de organismele sociale:

438 „Organisme sociale — cheltuieli de plată și venituri de primit“	×	
431 „Securitate socială“		×
435 „Alte organisme sociale“		×

c) virarea datoriilor fiscale:

448 „Stat — cheltuieli de plată și venituri de primit“	×	
445 „Stat — alte impozite și taxe“		×
446 „Colectivități publice — alte impozite și taxe“		×

Contul 468 „Diverse cheltuieli de plată sau venituri de primit“ are o funcție contabilă asemănătoare conturilor prezentate, cu mențiunea că poate să înregistreze atât datorii cât și creanțe asimilate exercițiului, dar care sînt decalate în timp.

În creditul contului se înregistrează, la sfârșitul exercițiului financiar, datoriile întreprinderii, imputabile perioadei care se încheie, altele decît cele provenind din cumpărări de bunuri și servicii sau cele privind datoriile privind personalul. În această categorie a datoriilor s-ar putea cuprinde: datorii provenind din chirii, datorii față de personalul exterior întreprinderii sau cele legate de achiziționarea de titluri de plasament și instrumentele de trezorerie.

Acest cont se creditează cu întreaga valoare a serviciilor, inclusiv taxa pe valoarea adăugată în corespondență cu conturile adecvate naturii acestora, în special conturile din grupele 65 „Alte cheltuieli curente“ și 66

„Cheltuieli financiare“ sau în corespondență cu conturile din grupele 53 „Titluri de plasament“ și 54 „Instrumente de trezorerie“ cu prețul convenit, precum și în corespondență cu subcontul 4428 „TVA de regularizat“, cu taxa pe valoarea adăugată.

Deoarece acest cont poate să funcționeze de asemenea ca și un cont de creanțe, la sfârșitul exercițiului se debitează în corespondență cu conturile de venituri adecvate, în special din grupele 75 „Alte venituri curente“ și 76 „Venituri financiare“, precum și în corespondență cu subcontul 4428 „TVA de regularizat“, cu taxa pe valoarea adăugată, deci formula contabilă:

468 „Diverse cheltuieli de plată sau venituri de primit”		
75 „Alte venituri curente”	×	×
76 „Venituri financiare”		×
4428 „TVA de regularizat”		×

Potrivit recomandărilor făcute prin planul contabil general, contul 468 „Diverse cheltuieli de plată sau venituri de primit“ se poate solda, în exercițiul financiar următor, în două moduri opționale:

a) prin rectificarea înregistrărilor făcute la finele exercițiului precedent, urmînd ca la data scadenței cheltuielile sau veniturile corespunzătoare să se înregistreze ca și operații curente ale perioadei respective;

b) prin virarea datoriilor sau creanțelor în conturile corespunzătoare din grupa de conturi 46 „Debitori diverși și creditori diverși“, devenind în acest fel datorii sau creanțe curente.

Contul 449 „Stat — impozite amîinate“, care se desfășoară în două subconturi:

— 4491 „Creanțe din impozit amînat“;

— 4498 „Datorie din impozit amînat“. Are o funcție specială și anume primul subcont funcționează ca și un cont de activ, iar cel de al doilea ca un cont de pasiv.

Impozitele amîinate la plată pot fi pasive (datorii) sau active (creanțe) după cum urmează:

— impozitele amîinate calculate asupra subvențiilor pentru investiții sînt pasive;

— impozitele amîinate calculate asupra provizioanelor reglementate sînt de asemenea pasive;

— impozitele amîinate provenind din diferențe temporare între rezultatul contabil și cel fiscal pot să fie active sau pasive în funcție de faptul dacă este o reintegrare sau o deducere.

Impozitele amîinate la plată active, reprezentînd impozite plătite în plus datorită diferențelor temporare între rezultatul contabil și cel fiscal se înregistrează, la sfârșitul exercițiului, în debitul subcontului 4491 „Creanțe din impozit amînat“ și ca o diminuare a cheltuielilor cu impozitul pe profit, prin creditarea subconturilor:

— 6918 „Impozite amîinate“ din activități ordinare

— 6978 „Impozite amîinate“ din activități extraordinare.

Impozitele amîinate la plată pasive se înregistrează, la închiderea exercițiului financiar, în creditul subcontului 4498 „Datorie din impozit amînat la plată“, în corespondență cu următoarele conturi și subconturi:

— 139 „Impozit datorat amînat la plată“ cu impozitul calculat asupra soldului subvențiilor pentru investiții;

— 149 „Provizioane reglementate înscrise în datoria de impozit amînat“, cu impozitul calculat asupra soldului provizioanelor reglementate;

— 6918 „Impozite amîinate“, pe profiturile din activități ordinare, calculat asupra diferenței dintre rezultatul fiscal și rezultatul contabil;

— 6978 „Impozite amîinate“, pe profiturile din activități extraordinare, calculat asupra diferențelor între profitul fiscal și cel contabil.

Datoriile din impozite amîinate la plată privind subvențiile și provizioanele reglementate nu afectează patrimoniul exercițiului care se încheie, iar înregistrările de mai sus se fac doar cu scopul de a completa complexul de informații din bilanț, privind datoriile viitoare, care vor greva patrimoniul exercițiilor financiare următoare.

După redeschiderea conturilor, la începutul exercițiului financiar următor, înregistrările efectuate la finele exercițiului precedent privind impozitele amîinate la plată se rectifică, adică se stornează în negru.

5.6. CONTABILITATEA DATORIILOR ȘI CREANTELOR DIN REMUNERAȚII, COTIZAȚII ȘI IMPOZITE AFERENTE

5.6.1. NOȚIUNI GENERALE PRIVIND REMUNERAȚIILE, COTIZAȚIILE ȘI IMPOZITELE AFERENTE

În general, datoriile unei întreprinderi față de personalul său pentru munca prestată sînt constituite din salariile tarifare de încadrare, negociabile, rezultate dintr-un contract de muncă, sporuri sau prime pentru vechime în activitate, sporuri pentru ore suplimentare și alte elemente, în funcție de legislația muncii adoptată în fiecare țară. Toate aceste datorii se stabilesc lunar sau pentru alte perioade de activitate și reprezintă pentru întreprindere cheltuieli de personal ale exercițiului financiar în curs.

Personalul unei întreprinderi poate beneficia și de anumite avantaje în natură, cum sînt: locuințe, hrană, transport la și de la locul de muncă, toate acestea fiind suportate de întreprindere.

Decontarea salariilor cu personalul sau a altor elemente legate de salarii se face prin plăți în numerar efectuate o dată sau de 2 ori pe lună (sau chiar prin bancă, dacă personalul are deschise conturi curente), fie prin rețineri din salarii. Periodic sau în timpul fiecărei luni se pot acorda personalului avansuri și acțiuni, care se rețin ulterior din totalul remunerațiilor.

Reținerile din salarii pot fi grupate astfel:

- rețineri (cotizații) sociale: pentru securitate socială, asigurare de șomaj, asigurare complementară (suplimentară);

- rețineri fiscale: reținere directă sau impozit pe venit, taxe pe salarii etc.;

- rețineri diverse: imputații, popriri, rate etc.

Cotele procentuale de rețineri (cotizații) sociale și fiscale sînt stabilite de legislația socială din fiecare țară.

Dacă din suma remunerațiilor lunare brute datorate personalului se scad avansurile acordate în timpul lunii

și reținerile efectuate la sfîrșitul lunii se determină restul de plată pentru luna respectivă, care se decontează personalului în luna următoare.

În legătură cu remunerațiile datorate personalului, care reprezintă cheltuieli de personal, o întreprindere calculează și datorează statului și altor instituții sau organisme sociale diferite impozite și taxe, cotizații de securitate socială, cotizații pentru șomaj etc. Aceste impozite, taxe și cotizații reprezintă pentru întreprindere așa-zise cheltuieli patronale asupra salariilor.

Din contribuția întreprinderii la asigurări sociale se pot acorda salariaților ajutoare materiale, în caz de incapacitate temporară de muncă, fie o dată pe lună, fie la cerere. Decontarea contribuției întreprinderii la asigurările sociale are loc lunar cînd eventual din contribuția totală se scad ajutoarele materiale plătite salariaților care se află în incapacitate temporară de muncă, achitîndu-se numai diferența.

5.6.2. CONȚINUTUL ECONOMIC ȘI FUNCȚIA CONTABILITATEA A CONTURILOR DE DATORII ȘI CREANȚE PRIVIND REMUNERAȚIILE, COTIZAȚIILE ȘI IMPOZITELE AFERENTE

Pentru reflectarea relațiilor de decontare cu personalul întreprinderii, a datoriilor și creanțelor față de acesta, pentru remunerații, precum și a datoriilor sau creanțelor sociale și fiscale legate de remunerații pentru cotizații și impozite, se utilizează în principal conturile cuprinse în grupele 42 „Personal și conturi asimilate”, 43 „Organisme sociale și conturi asimilate” și unele conturi din grupa 44 „Stat, organisme internaționale și conturi asimilate” a căror conținut economic și funcție contabilă se prezintă, pe scurt, în cele ce urmează.

Contul 421 „Personal — remunerații datorate” este un cont de surse, de datorii, care se creditează la sfîrșitul fiecărei luni cu remunerațiile brute de plată, precum și cu alte sume, prin debitarea contului corespunzător de cheltuieli 641 „Remunerații ale personalului” sau a altor conturi. Se debitează cu reținerile din remunera-

rații (fiscale, sociale, diverse), cu avansurile și acconturile acordate salariaților și cu suma netă achitată, în luna următoare celei de referință.

Contul 423 „Personal — avansuri și acconturi acordate personalului” este un cont de creanțe, de activ, care se debitează cu avansurile și acconturile acordate salariaților și se creditează cu avansurile și acconturile reținute din salarii, la plata salariilor nete.

Contul 424 „Personal — remunerații neridicate” este un cont de datorii, de pasiv, care se creditează cu sumele reprezentând remunerații neridicate de salariați la data stabilită sau cu alte sume cuvenite personalului, prin debitarea contului 421 „Personal — remunerații datorate” și se debitează cu sumele achitate ulterior personalului.

Contul 425 „Personal — popririi” este un cont de datorii, de pasiv, care se creditează cu sumele reprezentând popririi reținute din remunerații, pe baza unor hotărâri judecătorești, sau alte rețineri datorate terților, prin debitarea contului 421 „Personal — remunerații datorate” și se debitează cu sumele achitate terților prin bancă sau în numerar.

Contul 427 „Drepturi sociale ale personalului” este un cont de datorii, de pasiv, care se creditează cu sumele datorate personalului, reprezentând ajutoare materiale pentru incapacitate temporară de muncă sau alte ajutoare, prin debitul unui cont de cheltuieli sau a unui cont de obligații sociale și se debitează la plată acestor ajutoare prin casierie sau bancă.

Contul 431 „Securitate socială” este un cont de datorii. El se creditează cu sumele datorate de întreprindere securității sociale, cu titlu de cotizații patronale de asigurări sociale, prin debitul contului de cheltuieli 644 „Cotizații de securitate socială”, precum și cu reținerile (cotizațiile) sociale din remunerațiile personalului pentru securitate socială, prin debitul contului 421 „Personal — remunerații datorate”.

Acest cont se debitează cu ocazia decontării sumelor, în principiu, prin bancă.

Contul 435 „Alte organisme sociale” este un cont de datorii. Acest cont se creditează cu sumele datorate de întreprindere cu titlu de cotizații patronale pentru so-

maj, pentru pensionări ale personalului etc. prin debitul contului de cheltuieli 645 „Cotizații la alte organisme sociale”, precum și cu reținerile sociale din remunerațiile personalului pentru șomaj, pensii etc., prin debitul contului 421 „Personal — remunerații datorate”.

Contul se debitează cu sumele decontate organismelor sociale, prin bancă sau în numerar.

Contul 445 „Stat — alte impozite și taxe” este un cont de datorii, de pasiv, care reflectă în credit sumele datorate statului, reprezentând impozitele și taxele calculate pe remunerații suportate de întreprindere (cheltuieli patronale), prin debitul contului 636 „Impozite și taxe calculate pe remunerații”, precum și reținerile fiscale (rețineri directe de impozit pe venit și taxe pe salarii) care se fac din remunerațiile personalului, prin debitul contului 421 „Personal — remunerații datorate”. Contul se debitează cu sumele vărsate statului.

5.6.3. REFLECTAREA ÎN CONTABILITATE A PRINCIPALELOR OPERAȚII PRIVIND REMUNERAȚIILE, COTIZAȚIILE ȘI IMPOZITELE AFERENTE

Într-o ordine relativ cronologică, operațiile economice care au loc în legătură cu remunerarea personalului unei întreprinderi, cotizațiile sociale și fiscale, impozitele aferente și alte operații se reflectă în contabilitate după cum urmează:

— Acordarea de avansuri și acconturi personalului în timpul unei luni, reprezentând avansuri pentru munca prestată sau acconturi în alte scopuri se înregistrează, în funcție de modalitatea de plată, în numerar sau prin bancă, după caz, prin formula contabilă:

423 „Personal — avansuri și acconturi”	×	
51 „Casa”		×
501 „Banca ...”		×

— Înregistrarea salariilor brute adică a datoriilor față de personalul întreprinderii, la sfârșitul fiecărei luni, pe

baza documentelor privind munca efectiv prestată (state de salarii etc.) se face prin formula contabilă:

641 „Remunerații ale personalului”	×	
421 „Personal — remunerații datorate”		×

— Reținerile din salarii pentru securitate socială, pentru ajutor de șomaj, pentru pensii, adică reținerile sociale, precum și reținerile fiscale — impozite și taxe — sau diverse popririi datorate terților se înregistrează în ordinea enumerată, prin formula contabilă:

421 „Personal — remunerații datorate”	×	
431 „Securitate socială”		×
435 „Alte organisme sociale”		×
445 „Stat — alte impozite și taxe”		×
425 „Personal — popririi”		×

— Decontarea cu salariații a remunerațiilor nete (salarii brute minus reținerile și avansul), în numerar sau prin bancă, în luna următoare celei de referință se reflectă prin formula contabilă:

421 „Personal — remunerații datorate”	×	
423 „Personal — avansuri și acțiuni”		×
51 „Casa”		×
501 „Banca ...”		×

— În cazul în care la plata remunerațiilor nete nu se achită tuturor salariaților sumele respective, salariile neridicate se reflectă într-un cont distinct de datorii, prin formula contabilă:

421 „Personal — remunerații datorate”	×	
424 „Personal — remunerații neridicate”		×

— Plata ulterioară a remunerațiilor neridicate se reflectă, după caz, astfel:

424 „Personal — remunerații neridicate”	×	
51 „Casa”		×
501 „Banca ...”		×

— Cheltuielile patronale respectiv datoriile privind impozitele și taxele calculate pe remunerații, cotizațiile de securitate socială, precum și alte cotizații pentru șo-

maj, pensii etc. se înregistrează prin formulele contabile:

636 „Impozite și taxe calculate pe remunerații”	×	
445 „Stat — alte impozite și taxe”		×
644 „Cotizații de securitate socială”	×	
431 „Securitate socială”		×
645 „Cotizații la alte organisme sociale”	×	
435 „Alte organisme sociale”		×

— Achitarea obligațiilor sociale și fiscale determinate de remunerarea personalului, respectiv vărsarea prin intermediul băncii a cotizațiilor sociale, fiscale, precum și a popririlor și altor rețineri din salarii se reflectă astfel:

431 „Securitate socială”	×	
435 „Alte organisme sociale”	×	
445 „Stat — alte impozite și taxe”	×	
425 „Personal — popririi”	×	
501 „Banca ...”		×

5.7. CONTABILITATEA RELAȚIILOR DE DECONTARE CU STATUL, COLECTIVITĂȚILE PUBLICE ȘI ORGANISMELE INTERNAȚIONALE

5.7.1. RELAȚIILE AGENȚILOR ECONOMICI CU STATUL, COLECTIVITĂȚI PUBLICE ȘI ORGANISMELE INTERNAȚIONALE

Contabilitatea relațiilor de decontare ale unui agent economic cu statul, colectivitățile publice și organismele internaționale se realizează, potrivit listei de conturi a planului contabil general francez, cu ajutorul conturilor din grupa 44 „Stat, organisme internaționale și conturi asimilate”. Precizăm că în conturile din această grupă sînt evidențiate numai acele obligații și/sau drepturi generate de relațiile de decontare cu statul, colectivitățile publice (primării, municipalități etc.) și organismele internaționale în calitatea acestora de puteri publice. Cu alte cuvinte este vorba de relațiile de decontare dintre

agenții economici și puterile publice generate de reglementările legale cu caracter fiscal impuse de acestea din urmă.

În consecință toate celelalte relații de decontare dintre agenții economici și plăți cu colectivitățile publice și organismele internaționale generate de „schimbul echivalent”, respectiv de vânzări-cumpărări, nu se reflectă în conturile grupei 44 „Stat, organisme internaționale și conturi asimilate”, ci în conturile obișnuite din grupele 40 „Furnizori și conturi asimilate” și, respectiv, 41 „Clienți și conturi asimilate” alături de operațiile similare cu furnizorii și clienții obișnuți.

În cadrul grupei 44 „Stat, organisme internaționale și conturi asimilate” s-au instituit conturi distincte pe categorii de relații de decontare ale agenților economici cu puterile publice și anume:

- a) relații de decontare cu statul privind impozitul pe profit;
- b) relații de decontare cu statul privind taxa pe valoarea adăugată (TVA);
- c) relații de decontare cu statul și alte colectivități publice privind acordarea de subvenții agenților economici;
- d) relațiile de decontare cu statul privind impozitele și taxele generale;
- e) relații de decontare cu colectivitățile publice privind impozitele și taxele locale;
- f) relații de decontare cu organismele internaționale;
- g) relații de decontare cu autoritățile publice generatoare de drepturi și obligații potențiale constatate la finele exercițiilor financiare expirabile, ce urmează a se definitiva și deconta în exercițiile financiare viitoare;
- h) relații de decontare cu puterile publice privind „fiscalitatea amînată”.

5.7.2. CONTABILITATEA RELAȚIILOR DE DECONTARE CU STATUL PRIVIND IMPOZITUL PE PROFIT

Impozitul pe profit este reflectat în contabilitate, ca relație de decontare cu statul, în concret ca obligație față de acesta, cu ajutorul contului 441 „Stat — impozit

pe profit”. Acest cont are în esență o funcție contabilă de pasiv. Se creditează la finele exercițiului financiar cu impozitul datorat statului pentru profitul realizat de agentul economic din activitățile sale ordinare sau extraordinare, calculat conform principiilor și regulilor prevăzute de legislația fiscală în vigoare, în exercițiul financiar, în care s-a realizat profitul impozabil.

În cazul ipotetic în care o societate comercială dă-torează statului la finele unui exercițiu financiar 1.500.000 lei — impozit calculat pe profitul realizat din activități ordinare și 500.000 lei — impozit calculat pe profitul realizat din activități extraordinare, înregistrarea obligației de plată a impozitului pe profit se face prin formula contabilă:

6911 „Impozite exigibile” („Impozit pe profit din activități ordinare”)	1.500.000	
6971 „Impozite exigibile” („Impozit pe profit din activități extraordinare”)	500.000	
441 „Stat — impozit pe profit”		2.000.000

Stingerea obligației față de stat ca urmare a plății impozitului pe profit datorat statului prin virament bancar s-ar înregistra prin formula contabilă:

441 „Stat — impozit pe profit”	2.000.000	
501 „Banca ...”		2.000.000

Printr-o formulă contabilă similară se înregistrează, în cursul exercițiului financiar, vărsămintele efectuate de agentul economic în contul impozitului pe profit, în cazurile în care legislația fiscală în vigoare le impune astfel de vărsăminte. În astfel de cazuri contul 441 „Stat — impozit pe profit” se va debita în cursul exercițiului financiar cu vărsămintele efectuate în contul impozitului pe profit și se va credita la finele exercițiului financiar cu impozitul pe profit efectiv datorat statului. În urma acestor înregistrări, contul 441 „Stat — impozit pe profit” poate prezenta fie sold creditor reprezentînd diferența de impozit pe profit de plătit statului, fie sold debitor reprezentînd un drept de creanță asupra statului, provenit din impozit pe profit vărsat în plus în timpul exercițiului financiar față de cel efectiv datorat. În acest din urmă caz, soldul debitor al contului 441 „Stat — impozit pe profit” urmează fie a se compensa cu ocazia următorului vărsămint, fie a se încasa de la stat ca

urmărire a restituirii de către acesta a impozitului pe profit vărsat în plus.

În ipoteza existenței unui vărsămînt de impozit pe profit efectuat în plus față de cel efectiv datorat de 300.000 lei, iar următorul vărsămînt de efectuat este de 500.000 lei s-ar putea proceda:

a) Fie la compensarea impozitului pe profit vărsat în plus cu impozitul pe profit de vărsat la următoarea scadență de plată, caz în care s-ar înregistra:

441 „Stat — impozit pe profit”	200.000	
501 „Banca ...”		200.000

b) Fie la încasarea de la stat a impozitului pe profit vărsat în plus și plata integrală a noului vărsămînt, potrivit formulelor contabile:

b ₁ 501 „Conturi bancare”	300.000	
441 „Stat — impozit pe profit”		300.000
b ₂ 441 „Stat — impozit pe profit”	500.000	
501 „Banca ...”		500.000

În practică operează, de regulă, compensarea deoarece restituirea impozitului pe profit vărsat în plus este supusă unor avizări și aprobări birocratice, mari consumatoare de timp.

5.7.3. CONTABILITATEA TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ (TVA)

5.7.3.1. Conținutul, principiile contabilității și avantajele TVA

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect, o taxă de consumație pe care o suportă consumatorii finali ai produselor, lucrărilor și serviciilor, dacă legislația fiscală nu prevede altfel.

Pentru simplificarea procedurii de percepere și control a TVA, aceasta este atașată prețului de vânzare a produselor sau tarifelor lucrărilor și serviciilor. Fiecare agent economic, pe de o parte colectează TVA aferentă vânzărilor sale, iar pe de altă parte deduce TVA plătită pentru cumpărările efectuate. Ca urmare, la buge-

tul de stat se varsă diferența dintre TVA colectată și TVA dedusă.

$$\begin{array}{c} \text{TVA} \\ \text{de plată} \end{array} = \begin{array}{c} \text{TVA} \\ \text{colectată} \end{array} - \begin{array}{c} \text{TVA} \\ \text{deductibilă} \end{array}$$

Se presupune că un bun pentru care TVA este de 10% circulă de la producătorul primar (A) și pînă la consumatorul final (D) prin intermediul a doi agenți economici (B și C), iar prețul de vânzare facturat de către fiecare din aceste întreprinderi și TVA aferentă este:

Furnizorul	Preț de vânzare	TVA (10%)	Total factură
A	500	50	550
B	2.000	200	2.200
C	4.000	400	4.400

În urma acestor tranzacții, situația obligațiilor față de buget privind virarea TVA se prezintă astfel:

— unitatea A încasează de la beneficiarul B suma de 50 lei, reprezentînd TVA pe care o datorează bugetului (s-a presupus că această întreprindere este un producător primar care nu are cumpărături);

— unitatea B încasează de la beneficiarul C suma de 200 lei reprezentînd TVA aferentă vânzărilor și în același timp a plătit furnizorului A suma de 50 lei reprezentînd TVA aferentă cumpărărilor, urmînd să vireze la bugetul statului diferența de 150 lei (200 lei — 50 lei = 150 lei);

— unitatea C încasează de la consumatorul final D suma de 400 lei reprezentînd TVA cuprinsă în factura de livrare a bunurilor și în același timp a plătit furnizorului B suma de 200 lei, reprezentînd TVA aferentă aprovizionărilor, urmînd să vireze la bugetul statului diferența de 200 lei (400 lei — 200 lei = 200 lei);

— consumatorul final va suporta integral suma de 400 lei reprezentînd TVA datorată bugetului de stat de către cele trei unități (50 lei + 150 lei + 200 lei = 400 lei), corespunzătoare întregii valori adăugate de fiecare din ele (4.000 lei $\times$ 10% = 400 lei).

Sintetizînd cele de mai sus, situația obligațiilor față de bugetul de stat privind TVA se prezintă astfel:

	A	B	C	D
— TVA încasată de la beneficiar	50	200	400	—
— TVA plătită furnizorului	—	50	200	400
— TVA datorată bugetului	50	150	200	—

Față de alte impozite indirecte, TVA prezintă multiple avantaje, dintre care trebuie reținute:

— Nu este un impozit cumulativ, în cascadă, nefiind influențat de gradul de integrare sau de specializare a producției și circulației bunurilor. Mărirea TVA este influențată de cuantumul valorii nou create și a amortizării și nu de numărul verigilor organizatorice prin intermediul cărora se produce sau se comercializează bunul respectiv, cum se întâmplă în cazul impozitului pe circulația mărfurilor;

— Fiind o taxă suportată de consumatorul final nu este influențată de calitatea persoanei impozate, ci de natura activității desfășurate, a materiei impozabile. Ca urmare este un impozit neutru care elimină inegalitățile fiscale dintre diferitele verigi prin care circulă bunurile, prin aceasta contribuind și la reducerea posibilității de evaziune fiscală.

Principiile generale ale contabilității TVA sînt influențate de faptul că aceasta cuprinde două componente:

- a) — TVA plătită
- b) — TVA încasată (colectată),
- a) — TVA plătită furnizorilor, în funcție de legislația fiscală a fiecărei țări, se compune din:

— TVA deductibilă se plătește de către agenții economici furnizorilor, din ordinul și în contul statului. Ea nu este suportată de către agentul economic respectiv;

— TVA nedeductibilă afectează acele intrări de bunuri, lucrări și servicii pentru care legislația fiscală prevede că ea se va suporta de către agentul economic cumpărător (cum este cazul cumpărătorilor de imobile sau de acțiuni în scopul revînzării). TVA nedeductibilă

încarcă costurile cumpărăturilor sau ale producției agentului economic.

b) — TVA încasată (colectată) de la clienți pentru produsele livrate, lucrările executate și serviciile prestate. Această încasare a TVA se face tot din ordinul și în contul statului și ca urmare ea nu afectează veniturile agenților economici.

Pentru simplificarea relațiilor cu bugetul statului, agenții economici decontează cu acesta TVA numai pe sold, respectiv numai diferența dintre TVA colectată și TVA deductibilă.

5.7.3.2. Caracterizarea conturilor utilizate pentru reflectarea în contabilitate a TVA

Datorită principiilor generale arătate s-a instituit un sistem de contabilizare destinată numai a TVA deductibilă și a TVA colectate.

Taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă nu este plătită din ordinul și din contul statului și ca urmare este suportată de către agentul economic cumpărător. Din această cauză TVA nedeductibilă nu necesită o reflectare distinctă în contabilitate, ea fiind contabilizată ca o cheltuială de aprovizionare sau de producție, după caz.

Pentru reflectarea în contabilitate a TVA colectată și a TVA deductibilă se utilizează contul 442 „Stat — taxe pe valoarea adăugată”, care nu este un cont operațional, el se dezvoltă pe conturi operaționale care servesc la:

a) reflectarea TVA colectate și respectiv deductibile în cursul exercițiului financiar. Această reflectare se face cu ajutorul conturilor: 4426 „TVA deductibilă” 4427 „TVA colectată”.

b) stabilirea, la sfîrșitul perioadelor de exigibilitate, a obligațiilor de plată sau a creanțelor față de bugetul de stat. Această operațiune se efectuează cu ajutorul conturilor: 4423 „TVA de plată” și 4424 „Credit de TVA”.

c) regularizarea, la sfîrșitul perioadelor de exigibilitate a TVA aferente bunurilor, serviciilor și lucrărilor primite dar care nu au fost încă facturate de către furnizori sau a TVA aferente livrărilor nefacturate încă

către clienți. Aceste operațiuni sînt reflectate cu ajutorul contului 4428 „TVA de regularizat“.

Contul 4426 „TVA deductibilă“ este un cont de activ care se debitează în cursul perioadelor de exigibilitate a obligațiilor fiscale cu TVA deductibilă, plătită furnizorilor din ordinul și în contul statului. Rulajul debitor al acestui cont reflectă dreptul de creanță a agentului economic asupra bugetului de stat.

Se creditează numai la sfîrșitul perioadelor de exigibilitate prin debitul conturilor:

— 4423 „TVA de plată“ dacă la sfîrșitul perioadei de exigibilitate rezultă TVA de virat la bugetul de stat;

— 4424 „Credit de TVA“ dacă la sfîrșitul perioadei de exigibilitate rezultă un TVA de încasat de la bugetul de stat sau de recuperat (prin compensare) în cursul perioadelor următoare.

Contul 4427 „TVA colectată“ este un cont de pasiv care se creditează în cursul perioadelor de exigibilitate cu TVA încasată de la clienții agentului economic furnizor. Rulajul creditor al acestui cont reflectă obligațiile agentului economic față de bugetul de stat.

Se debitează numai la sfîrșitul perioadelor de exigibilitate prin debitul conturilor:

— 4423 „TVA de plată“ dacă la sfîrșitul perioadei de exigibilitate rezultă TVA de virat la bugetul de stat.

— 4424 „Credit de TVA“ dacă la sfîrșitul perioadei de exigibilitate rezultă un drept de creanță asupra bugetului de stat care se va stinge fie prin încasarea sumelor de la buget, fie prin compensare cu obligațiile fiscale din perioadele viitoare.

Contul 4423 „TVA de plată“ este un cont de pasiv utilizat numai la sfîrșitul perioadei de exigibilitate în care TVA din creditul contului 4427 „TVA colectată“ este mai mare decît TVA deductibilă (debitul contului 4426) la care se adaugă creditul de TVA reportat din perioadele precedente (debitul contului 4424).

Se creditează la sfîrșitul perioadei de exigibilitate prin debitul contului 4427 „TVA colectată“.

Se debitează la sfîrșitul perioadei de exigibilitate prin creditul conturilor: 4426 „TVA deductibilă“ și 4424 „Credit de TVA“.

Soldul creditor reflectă obligațiile de plată către buget a TVA devenită exigibilă.

Contul 4424 „Credit de TVA“ este un cont de activ care se utilizează numai la sfîrșitul perioadelor de exigibilitate a TVA și numai dacă în urma compensării TVA colectate (credit cont 4427) cu TVA deductibilă (debit cont 4426) rezultă un drept de creanță asupra bugetului de stat.

Se debitează prin creditul contului 4426 „TVA deductibilă“.

Se creditează prin debitul contului 4427 „TVA colectată“.

Soldul debitor reflectă TVA de recuperat fie prin încasarea creanței de la bugetul de stat, fie prin deducerea ei din TVA colectată în perioadele viitoare de exigibilitate.

Contul 4428 „TVA de regularizat“ este un cont bi-funcțional care se folosește numai la sfîrșitul perioadelor de exigibilitate a TVA pentru reflectarea TVA aferentă cheltuielilor și veniturilor previzibile.

Operațiunile de reglementare a TVA la sfîrșitul perioadelor de gestiune sînt cerute de necesitatea asigurării unei imagini fidele asupra operațiunilor patrimoniale, astfel:

— dacă se constată cheltuieli și cumpărături făcute în cursul perioadei de gestiune dar care au fost facturate de către furnizori, atunci aceste cheltuieli și cumpărături trebuie reflectate în contabilitate, dar dreptul de reținere a TVA deductibilă se va naște numai la data achitării facturilor către furnizori în cursul perioadelor următoare. TVA aferentă acestor cheltuieli și cumpărări se reflectă provizoriu în debitul contului 4428 „TVA de regularizat“ prin creditul conturilor de furnizori;

— dacă se constată livrarea unor produse, executarea unor lucrări sau prestarea unor servicii dar care nu au putut fi facturate către clienți pînă la sfîrșitul perioadei de gestiune, atunci acestea trebuie incluse în veniturile perioadei care se încheie dar obligația de plată a TVA colectate se va naște numai din momentul încasării facturii. Ca urmare, pînă la încasarea facturii TVA aferentă acestor livrări se reflectă provizoriu în creditul contului 4428 „TVA de regularizat“ prin debitul conturilor corespunzătoare de clienți.

În cursul exercițiului financiar următor, pe măsura plății sau încasării acestor facturi, TVA din contul 4428 „TVA de regularizat” va fi preluată în conturile 4426 „TVA deductibilă” sau 4427 „TVA colectată” după caz.

5.7.3.3. Reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni privind TVA

a) Reflectarea TVA aferentă cumpărărilor și vânzărilor efectuate în cursul perioadelor exigibile.

1. Înregistrarea TVA deductibilă plătită furnizorilor de bunuri, lucrări și servicii. Factura primită de la un expert contabil pentru serviciile prestate cuprinde:

— valoarea facturii FTVA ¹	1000 lei
— TVA%	100 lei
— Valoarea facturii cu TVAI ²	1100 lei

401 „Furnizori de bunuri și servicii”		1100
622 „Remunerații de intermediari și onorarii”	1000	
4426 „TVA deductibilă”	100	

2. Înregistrarea „TVA colectată” aferentă încasărilor de la clienți pentru mărfurile vândute. Factura încasată cuprinde:

— valoarea facturii FTVA	2000 lei
— TVA 10%	200 lei
— valoarea facturii cu TVAI	2200 lei

411 „Clienți”	2.200	
705 „Vinzări de mărfuri”		2.000
4427 „TVA colectată”		200

b) Operațiuni efectuate la sfârșitul perioadelor de exigibilitate a TVA.

La sfârșitul perioadelor de exigibilitate pot să intervină două situații:

b₁) TVA colectată este mai mare decât suma dintre TVA deductibilă și creditul de TVA (sold creditor 4427 > sold debitor 4426 + sold debitor 4424):

— TVA colectată în cursul perioadei în creditul contului 4427 200 lei

¹ FTVA — fără taxă.

² TVAI — taxa pe valoarea adăugată inclusă.

— TVA deductibilă aferentă perioadei respective, din debitul contului 4426 . . . 100 lei

— Credit de TVA reportat din perioada precedentă, din debitul contului 4424 . . . 40 lei

— TVA de plată exigibilă . . . 60 lei

1. Pentru închiderea conturilor 4427 și 4426 se fac înregistrările:

4427 „TVA colectată”	200	
4423 „TVA de plată”		200
4423 „TVA de plată”	100	
4426 „TVA deductibilă”		100

2) Închiderea contului 4424 „Credit de TVA” se face cu ajutorul înregistrării:

423 „TVA de plată”	40	
4424 „Credit de TVA”		40

3) Achitarea obligației față de bugetul de stat privind TVA exigibilă se înregistrează astfel:

4423 „TVA de plată”	60	
501 „Banca . . .”		60

Sintetizând aspectele de mai sus se ajunge la următoarea situație în conturi:

4426		4427
100 100	4423	200 200
	100 200	
	40	
	60	
4424		
Si: 40 40		
501		
Si: 60 60		

b₂) TVA calculată este mai mică decât suma dintre TVA deductibilă și creditul de TVA (sold creditor 4427 < sold debitor 4426 + sold debitor 4424):

— TVA colectată în cursul perioadei în creditul contului 4427 100 lei

— TVA deductibilă aferentă perioadei reflectată în debitul contului 4426 . . .	200 lei
— Credit de TVA rezultat din perioada de exigibilitate curentă (200 — 100 lei) . .	100 lei
— Credit de TVA reportat din perioada precedentă conform soldului debitor al contului 4424	40 lei
— Credit de TVA rezultat la sfârșitul perioadei curente (100 + 40 lei)	140 lei

1. Pentru închiderea conturilor 4427 și 4426 se fac înregistrările:

4427 „TVA colectată”	100	
4424 „Credit de TVA”		100
4424 „Credit de TVA”	200	
4426 „TVA deductibilă”		200

În urma acestor operațiuni soldul debitor al contului 4426 „Credit de TVA” este de 140 lei și reflectă un drept de creanță asupra bugetului de stat.

4426		4424		4427	
200	200	Si: 40	100	100	100
		200			
		240	100		
		S.f. 140			

2) Dacă se încasează efectiv de la bugetul de stat această creanță se face înregistrarea:

501 „Banca . . .”	140	
4424 „Credit de TVA”		140

c) Operațiile de regularizare a TVA de la sfârșitul perioadelor de gestiune sînt determinate, așa cum s-a arătat, de necesitatea respectării principiului fidelității veniturilor și cheltuielilor în situațiile în care vânzările și cumpărările nu au fost încasate sau plătite pînă la data închiderii conturilor.

1) La finele unei perioade de gestiune se înregistrează chiria datorată pentru un utilaj. Factura care urmează a fi primită și achitată în cursul exercițiului financiar viitor cuprinde:

— valoarea facturii FTVA	500 lei
— TVA 10%	50 lei
— valoarea facturii cu TVA	550 lei

La sfârșitul exercițiului financiar se înregistrează cheltuielile cu chiria:

408 „Furnizori — cheltuieli de plată”	550
6121 „Chirii”	500
4428 „TVA de regularizat”	50

În exercițiul financiar următor se înregistrează factura primită:

403 „Furnizori — cheltuieli de plată”	550
401 „Furnizori de bunuri și servicii”	550

Pe baza facturii primite se înregistrează dreptul de creanță față de bugetul de stat pentru TVA deductibilă.

4426 „TVA deductibilă”	50
4428 „TVA de regularizat”	50

2. La sfârșitul unui exercițiu financiar se constată că au fost efectuate servicii pentru terți urmînd a se emite în exercițiul următor factură:

— valoarea facturii FTVA	1.200 lei
— TVA 10%	120 lei
— valoarea facturii cu TVA	1.320 lei

Se înregistrează, la sfârșitul exercițiului financiar, veniturile aferente serviciilor efectuate:

418 „Clienți — venituri de primit”	1.320
712 „Preștiri de servicii”	1.200
4428 „TVA de regularizat”	120

În exercițiul financiar următor se înregistrează emițerea facturii:

411 „Clienți”	1.320
418 „Clienți — venituri de primit”	1.320

Se înregistrează, pe baza facturii emise, obligația față de bugetul de stat pentru TVA colectată.

4428 „TVA de regularizat”	120
4427 „TVA colectată”	120

Din cele de mai sus se observă că în urma primirii și respectiv emiterii facturilor privind cheltuielile și veniturile exercițiului financiar expirat contul 4428 „TVA de regularizat” se soldează în corespondență cu contul 4426 „TVA deductibilă” sau contul 4427 „TVA colectată” după caz.

5.7.4. CONTABILITATEA RELAȚIILOR DE DECONTARE CU STATUL ȘI ALTE COLECTIVITĂȚI PUBLICE PRIVIND SUBVENȚIILE DE PRIMIT

Statul și colectivitățile publice locale pot acorda, în cadrul politicii lor economice pe care o promovează, subvenții agenților economici pentru a le facilita dezvoltarea unor ramuri sau sectoare de activitate, depășirea unor dificultăți conjuncturale sau susținerea unor activități mai puțin rentabile pentru sectorul privat, dar strict necesare pentru buna funcționare a administrației publice. În această ultimă categorie se încadrează, în unele țări cu economie dezvoltată, agenți economici privați prestatori de servicii de gospodărire comunală și locativă susținuți parțial de autoritățile publice locale (primării și municipalități) pe calea subvențiilor.

După scopul sau destinația pentru care se acordă, subvențiile pot fi pentru: a) investiții; b) exploatare și c) echilibru.

Evidența drepturilor agenților economici de a încasa subvențiile de stat și alte colectivități publice, în baza avizului acestora sau a acordurilor (convențiilor) încheiate în acest scop, se ține cu ajutorul contului 444 „Stat și alte colectivități publice — subvenții de primit”. Acest cont se detaliază în subdiviziuni operaționale în funcție de destinația subvențiilor și anume:

- a) 4441 „Subvenții pentru investiții”;
- b) 4446 „Subvenții pentru exploatare”;
- c) 4447 „Subvenții pentru echilibru”

Toate aceste subdiviziuni operaționale ale contului 444 „Stat și alte activități publice — subvenții de primit” au funcția contabilă de activ și se debitează cu dreptul de a încasa subvențiile în baza convențiilor sau avizelor de acordare a acestora și se creditează cu încasarea efectivă a subvențiilor respective.

Pentru a ilustra funcționarea subdiviziunilor operaționale ale contului 444 „Stat și alte colectivități publice — subvenții de primit” se presupune următorul exemplu ipotetic:

O societate comercială primește avizul municipalității locale prin care i se comunică acordarea unei subvenții

pentru achiziționarea de echipamente industriale în sumă de 600.000 lei; a unei subvenții de exploatare în sumă de 250.000 lei și a unei subvenții de echilibru în sumă de 150.000 lei, ulterior se încasează aceste subvenții prin viramente bancare.

Rezolvarea acestui exemplu ipotetic presupune următoarele înregistrări contabile:

1) înregistrarea dreptului de a încasa subvențiile acordate:

4441 „Subvenții pentru investiții”	600.000	
4446 „Subvenții pentru exploatare”	250.000	
4447 „Subvenții pentru echilibru”	150.000	
131 „Subvenții pentru echipament”		600.000
74 „Subvenții de exploatare”		250.000
753 „Subvenții de echilibru”		150.000

Se observă că această formulă poate fi descompusă în trei formule contabile simple corespunzătoare fiecărei categorii de subvenții.

2) înregistrarea încasării prin viramente bancare, a subvențiilor acordate:

501 „Banca ...”	1.000.000	
4441 „Subvenții pentru investiții”		600.000
4446 „Subvenții pentru exploatare”		250.000
4447 „Subvenții pentru echilibru”		150.000

Menționăm că utilizarea subdiviziunilor operaționale ale contului 444 „Stat și alte activități publice — subvenții de primit” nu intervine dacă agenții economici beneficiari de subvenții le înregistrează numai în momentul primirii lor.

5.7.5. CONTABILITATEA ALTOR DATORII ȘI CREANȚE

Impozitele și taxele generale sînt cele reglementate de legislația fiscală (și/sau bugetară) națională. Ele au un caracter general, fiind calculate și percepute în mod unitar de către toți plătitorii din teritoriul național. Plătitorii le datorează statului, ele fiind venituri ale bugetului de stat centralizat. Categoriile acestor impozite și taxe, modalitățile de calcul și percepere sînt reglemen-

tate prin legislația fiscală a fiecărei țări. Privitor la operațiunile economice, ele se compun în general din:

a) impozitele și taxele generale așezate pe veniturile salariaților din remunerații suportate de aceștia, dar reținute de agenții economici prin stopaj la sursă și vărsate de aceștia la bugetul centralizat al statului în calitate lor de mandatar ai statului;

b) impozitele și taxele generale așezate pe remunerațiile salariaților, dar suportate de agenții economici;

c) impozitele directe și indirecte așezate pe diverse elemente de venit realizate sau activități desfășurate de agenții economici;

d) taxele generale de înregistrare a brevetelor, licențelor, mărcilor de fabrică și/sau de comerț și a altor drepturi similare;

e) alte impozite și taxe cu caracter similar, datorate bugetului centralizat al statului.

Evidența contabilă a obligațiilor de plată a tuturor acestor categorii de impozite și taxe generale datorate bugetului centralizat al statului, din momentul nașterii și determinării cuantumului lor valoric și pînă în momentul stingerii lor prin plată, se ține cu ajutorul contului 445 „Stat — alte impozite și taxe”. Are funcție contabilă de pasiv. Se creditează cu impozitele și taxele generale datorate statului și se debitează cu plata acestora.

Ilustrăm modul de utilizare a acestui cont pe baza următorului exemplu ipotetic:

O regie autonomă de interes național a calculat următoarele impozite și taxe generale datorate bugetului centralizat al statului:

a) impozite și taxe suportate de salariați din remunerațiile acestora în sumă de 750.000 lei;

b) impozite directe în sumă de 250.000 lei;

c) impozite indirecte în sumă de 150.000 lei;

d) taxă de înregistrare a unei mărci de comerț în sumă de 100.000 lei;

e) impozite și taxe calculate pe remunerațiile salariaților, suportate de regia autonomă în sumă de 250.000 lei.

Ulterior se achită toate aceste impozite și taxe prin viramente bancare.

Contabilitatea acestui exemplu ipotetic presupune următoarele înregistrări în contabilitatea regiei autonome de interes național:

1) înregistrarea obligațiilor de plată a impozitelor și taxelor generale datorate bugetului centralizat al statului:

641 „Remunerații ale personalului”	750.000	
631 „Impozite directe”	250.000	
632 „Impozite indirecte”	150.000	
633 „Drepturi de înregistrare”	100.000	
636 „Impozite și taxe calculate pe remunerații”	250.000	
445 „Stat — alte impozite și taxe”		1.500.000

2) înregistrarea plății, prin viramente bancare, a impozitelor și taxelor datorate bugetului centralizat al statului:

445 „Stat — alte impozite și taxe”	1.500.000	
501 „Banca ...”		1.500.000

Utilizarea contului 445 „Stat — alte impozite și taxe” poate fi evitată dacă înregistrarea impozitelor și taxelor generale datorate bugetului centralizat al statului se face după plata efectivă a acestora, cînd conturile de cheituieli cu aceste impozite pot intra în corespondență directă cu conturile financiare.

5.7.6. CONTABILITATEA RELAȚIILOR DE DECONTARE PRIVIND IMPOZITELE ȘI TAXELE LOCALE

Impozitele și taxele locale pot fi sau nu similare în conținut celor generale. Ele sînt reglementate de legislația fiscală și/sau bugetară locală. Pot fi așezate și percepute în mod diferit de la o unitate administrativ-teritorială la alta. Plătitorii le datorează autorităților publice locale, ele constituind venituri ale bugetelor acestora.

Evidența contabilă a obligațiilor de plată a impozitelor și taxelor locale, din momentul nașterii și determinării cuantumului lor valoric și pînă în momentul stingerii lor prin plată, se ține cu ajutorul contului 446 „Colectivității publice — alte impozite și taxe”. Este un

cont cu funcție contabilă de pasiv care se creditează cu impozitele și taxele locale datorate autorităților publice locale și se creditează cu plata acestora.

Pentru a ilustra modul de utilizare a contului 446 „Colectivități publice — alte impozite și taxe” reluăm exemplul ipotetic din paragraful 5.7.4, considerînd că este vorba de o regie autonomă de interes local care datorează impozitele și taxele respective bugetului autorității publice pe a cărei rază administrativ-teritorială își desfășoară activitatea. În acest caz, înregistrările în contabilitatea regiei autonome ar fi:

a) — înregistrarea obligațiilor de plată a impozitelor și taxelor datorate bugetului autorității locale:

641 „Remunerații ale personalului”	750.000	
631 „Impozite directe”	250.000	
632 „Impozite indirecte”	150.000	
633 „Drepturi de înregistrare”	100.000	
636 „Impozite și taxe calculate pe remunerații	250.000	
446 „Colectivități publice — alte impozite și taxe”		1.500.000

2) înregistrarea plății prin viramente bancare a impozitelor și taxelor datorate bugetului autorității publice locale:

446 „Colectivități publice — alte impozite și taxe”	1.500.000	
501 „Banca ...”		1.500.000

Prin analogie cu cele prezentate în paragraful 5.7.4. se poate renunța la utilizarea contului 446 „Colectivități publice — alte impozite și taxe”.

5.7.7. CONTABILITATEA RELAȚIILOR DE DECONTARE CU ORGANISMELE INTERNAȚIONALE

Interdependența tot mai accentuată dintre diferite economii naționale și tendința acestora din urmă de a se integra cît mai mult, în special pe plan regional, se manifestă și sub forma integrărilor politico-economice, în urma cărora iau naștere organisme internaționale cu

caracter de autoritate publică impusă agenților economici de pe mai multe teritorii naționale. În acest sens acționează unele organisme ale Comunității Economice Europene care au competența de autoritate publică, desigur, limitată, asupra teritoriilor naționale a tuturor sau majorității țărilor membre.

În acest context apar relații directe de decontare între agenții economice și organismele internaționale care acționează în calitate de autorități publice.

Lista de conturi a planului contabil general francez a instituit, pentru evidența drepturilor și obligațiilor izvorite din astfel de relații de decontări, contul 447 „Organisme internaționale”. Este un cont bifuncțional putînd reflecta:

a) Drepturile agenților economici față de autoritățile publice internaționale, cum ar fi, de exemplu, dreptul de a încasa o subvenție pentru susținerea producției unui produs agricol, în sumă de 1.000.000 u.m. care se încasează ulterior prin virament bancar. Acest exemplu ipotetic generează următoarele înregistrări contabile în contabilitatea agentului economic beneficiar a subvenției de exploatare:

1) Înregistrarea dreptului de a încasa subvenția:

447 „Organisme internaționale”	1.000.000	
74 „Subvenție de exploatare”		1.000.000

2) Înregistrarea încasării subvenției prin virament bancar:

501 „Banca ...”	1.000.000	
447 „Organisme internaționale”		1.000.000

b) Obligațiile agenților economici față de autoritățile publice internaționale, cum ar fi, de exemplu, obligația de plată a unei taxe pentru importul unui produs agricol dinafara comunității asupra căreia organismul internațional își exercită autoritatea publică, în sumă de 500.000 u.m. plătită ulterior prin virament bancar. Acest exemplu ipotetic generează următoarele înregistrări în contabilitatea agentului economic importator al produsului agricol:

1) înregistrarea obligației de plată a taxei cuvenite organismului internațional:

637 „Alte impozite și taxe”	500.000	
447 „Organisme internaționale”		500.000

2) înregistrarea plății, prin virament bancar, a taxei cuvenite organismului internațional:

447 „Organisme internaționale”	500.000	
501 „Banca”		500.000

În raport cu diversitatea practicii, contul 447 „Organisme internaționale” poate avea și alte corespondențe.

5.7.8. CONTABILITATEA RELAȚIILOR DE DECONTARE CU AUTORITĂȚILE PUBLICE GENERATOARE DE DREPTURI ȘI OBLIGAȚII POTENȚIALE

Diversitatea practicii generatoare de relații de decontare cu autoritățile publice poate determina apariția, la finele exercițiilor financiare expirabile, a unor drepturi și/sau obligații potențiale care se vor definitiva și deconta efectiv în exercițiile financiare următoare. Întrucât ele generează venituri și, respectiv, cheltuieli aferente exercițiilor financiare expirabile, trebuie înregistrate în contabilitate (în exercițiile financiare care expiră) în virtutea principiului (convenției) independenței exercițiilor financiare.

Evidența contabilă a acestor drepturi și obligații potențiale față de autoritățile publice se realizează cu ajutorul contului 448 „Stat — cheltuieli de plată și venituri de primit”. Este un cont bifuncțional cu dublu conținut economic și anume:

a) Cont de drepturi potențiale ale agenților economici față de autoritățile publice, caz în care se debitează la finele exercițiului financiar expirabil cu drepturile estimate și se creditează în exercițiul financiar următor odată cu stabilirea drepturilor certe, preluate în conturile de drepturi corespunzătoare naturii lor. De exemplu, o societate comercială a încheiat un acord de principiu cu statul pentru acordarea, de către acesta din urmă, a unei subvenții pentru echilibru. Acordul s-a încheiat în exercițiul financiar „N” pentru o sumă estimată de 500.000 lei urmînd ca ulterior, în exercițiul financiar

„N + 1” să se negocieze suma certă, care s-a stabilit la nivelul de 500.000 lei.

Pentru rezolvarea acestui caz ipotetic sînt necesare următoarele înregistrări în contabilitatea societății comerciale beneficiare a subvenției pentru echilibru.

1) înregistrarea dreptului potențial de a încasa subvenția de echilibru, în exercițiul financiar „N”;

448 „Stat — cheltuieli de plată și venituri de primit”	500.000	
753 „Subvenții de echilibru”		500.000

2) înregistrarea dreptului cert de a încasa subvenția de echilibru, în exercițiul financiar „N + 1”:

4447 „Subvenții pentru echilibru”	550.000	
448 „Stat — cheltuieli de plată și venituri de primit”		500.000
753 „Subvenții de echilibru”		50.000

b) Cont de obligații potențiale ale agenților economici față de autoritățile publice, caz în care se creditează la finele exercițiului financiar expirabil cu obligațiile estimate și se debitează în exercițiul financiar următor, odată cu stabilirea obligațiilor certe, preluate în conturile de obligații corespunzătoare naturii lor. De exemplu, o societate comercială estimează obligațiile fiscale față de bugetul centralizat al statului privind impozitul datorat de salariați pentru indemnizațiile de concedii de odihnă, aferente exercițiului financiar „N” dar care se vor efectua în exercițiul financiar „N + 1” în sumă de 300.000 lei. Acest exemplu ipotetic generează următoarele înregistrări în contabilitatea societății comerciale:

1) înregistrarea obligațiilor potențiale de a reține și vîra la bugetul centralizat al statului impozitul aferent indemnizațiilor de concediu, în exercițiul financiar „N”:

641 „Remunerații ale personalului”	300.000	
448 „Stat — cheltuieli de plată și venituri de primit”		300.00

2) înregistrarea obligațiilor certe, în exercițiul financiar „N + 1” odată cu calcularea indemnizațiilor de concediu:

448 „Stat — cheltuieli de plată și venituri de primit”	300.000	
445 „Stat — alte impozite și taxe”		300.000

Datorită diversității situațiilor întâlnite în practica economică curentă, corespondentele contabile ale contului 448 „Stat — cheltuieli de plată și venituri de primit“, din exemplele de mai sus, au doar caracter exemplificativ și nu exhaustiv.

5.8. CONTABILITATEA DATORIILOR ȘI CREANȚELOR ÎN RELAȚIILE DINTRE GRUPURI ȘI ASOCIAȚI

5.8.1. REFLECTAREA DATORIILOR ȘI CREANȚELOR ÎN RELAȚIILE DINTRE SOCIETĂȚILE GRUPULUI

Prin grup se înțelege un ansamblu de societăți format din întreprinderea mamă și întreprinderile controlate sau supuse unei influențe însemnate, ceea ce periodic presupune stabilirea de conturi consolidate la nivelul întreprinderii mamă.

Pentru a reflecta relațiile de decontare, creanțele și datoriile, care se stabilesc între o societate și societățile grupului, rezultate din diverse operații economice, dar mai ales pentru ajutoare financiare, se utilizează contul 451 „Grup“ care se detaliază pe următoarele subconturi:

— 4511 „Suma în principal“

— 4518 „Dobânzi“

Subcontul 4511 „Suma în principal“ se debitează cu sumele (fondurile) avansate direct sau indirect în mod temporar de către o întreprindere societăților grupului și se creditează cu sumele (fondurile) puse direct sau indirect la dispoziția întreprinderii de către societățile grupului.

Acest subcont se utilizează atât la societățile care avansează fonduri sau care acordă ajutoare financiare, cât și la cele care primesc asemenea fonduri.

— Astfel, la societatea care acordă avansuri financiare altei societăți, unei noi filiale, de exemplu, printr-un virament bancar care se depune în contul curent al acesteia, operația determină creșterea unui drept de creanță, ceea ce se reflectă prin formula contabilă:

4511 „Suma în principal“ (Grup)	×	
501 „Banca ...“		×

— Rambursarea avansului financiar printr-un cec bancar se reflectă prin formula contabilă inversă, adică:

501 „Banca ...“	×	
4511 „Suma în principal“ (Grup)		×

Operația reprezintă deci o restituire a contului curent deținut de filială.

Dacă avansul financiar este acordat unor societăți ale căror titluri sau acțiuni le deținem, suma avansului reprezintă o imobilizare financiară, respectiv o creanță asimilată titlurilor de participare, fiind înregistrată în contul 2671 „Creanțe asimilate la participatii“.

La societatea care acordă avansuri financiare, acestea au caracter de împrumuturi și sînt purtătoare de dobânzi. Dobînzile încasate pentru sumele avansate reprezintă venituri financiare ale exercițiului financiar pentru care s-au acordat avansurile respective și se reflectă într-un cont din clasa 7 „Conturi de venituri“ și anume 768 „Alte venituri financiare“.

— Astfel, dobînda încasată, scadentă în anul în care s-a acordat și împrumutul se reflectă prin formula contabilă:

501 „Banca ...“	×	
768 „Alte venituri financiare“		×

Întrucît un împrumut acordat în anul curent poate avea scadența de rambursare în anul următor, încasarea dobînzii se va face în anul următor, la scadență.

Pentru a reflecta dobînda care urmează a se încasa (în anul următor, la scadență) se utilizează subcontul 4518 „Dobânzi“ care se debitează la sfîrșitul unui exercițiu financiar, cu dobînda (neexpirată) aferentă împrumutului, care se va încasa în anul următor și se creditează cu ocazia încasării dobînzii. Debitarea acestui subcont reflectă o creanță față de societatea căreia i s-a acordat un împrumut.

Prin urmare, înregistrarea dobânzii care urmează a se încasa în anul următor se face prin formula contabilă:

4518 „Dobânzi” (Grup)	×	
768 „Alte venituri financiare”		×

La încasarea dobânzii, în anul următor, se face înregistrarea:

501 „Banca ...”	×	
4518 „Dobânzi” (Grup)		×

Dacă la încasarea dobânzii provenind din anul precedent (aferentă anului expirat) se încasează și dobânda aferentă anului curent, care reprezintă venit al acestui an, se face înregistrarea:

501 „Banca ...”	×	
4518 „Dobânzi” (Grup)		×
768 „Alte venituri financiare”		×

La societățile comerciale aparținând unui grup, care primesc avansuri (împrumuturi), operațiile se reflectă prin formule contabile inverse, după cum urmează:

— Primirea avansurilor (împrumuturilor) financiare de la alte societăți ale grupului, respectiv reflectarea datoriilor față de acestea:

501 „Banca ...”	×	
4511 „Suma în principal” (Grup)		×

— Rambursarea avansurilor (împrumuturilor) financiare, respectiv micșorarea datoriilor:

4511 „Suma în principal” (Grup)	×	
501 „Banca ...”		×

Dobânda aferentă împrumutului primit reprezintă o cheltuială financiară și se reflectă într-un cont distinct din clasa 6 „Conturi de cheltuieli” și anume 661 „Cheltuieli privind dobânzile”.

— Pentru dobânda scadentă și plătită în timpul exercițiului financiar, care este aferentă acestui exercițiu, se face înregistrarea:

661 „Cheltuieli privind dobânzile”	×	
501 „Banca ...”		×

— Pentru dobânda aferentă exercițiului financiar curent (neexpirată) calculată la sfârșitul anului, dar care

este scadentă în anul următor, se face înregistrarea obligației de plată:

661 „Cheltuieli privind dobânzile”	×	
4518 „Dobânzi” (Grup)		×

— Achitarea dobânzii în anul următor și scăderea obligației de plată se înregistrează:

4518 „Dobânzi” (Grup)	×	
501 „Banca ...”		×

— Dacă la plata dobânzii aferente anului expirat se plătește și dobânda pe anul în curs, care reprezintă o cheltuială a acestui an, se face înregistrarea:

4518 „Dobânzi” (Grup)	×	
661 „Cheltuieli privind dobânzile”	×	
501 „Banca ...”		×

Dobânzile calculate (percepute) pot mări suma împrumutului acordat, adică mărirea creanței față de unitatea debitoare, prin debitarea contului 4511 „Suma în principal” sau mărirea datoriei față de unitatea creditoare, prin creditarea contului 4511 „Suma în principal”.

La data scadenței dobânzii se fac deci înregistrările:

— la unitatea care a acordat împrumutul:

4511 „Suma în principal” (Grup)	×	
4518 „Dobânzi” (Grup)		×

— la unitatea care a primit împrumutul:

4518 „Dobânzi” (Grup)	×	
4511 „Suma în principal” (Grup)		

5.8.2. REFLECTAREA DATORIILOR ȘI CREANȚELOR ÎN RELAȚIILE DINTRE SOCIETĂȚI COMERCIALE ȘI ASOCIAȚI PRIVIND CONTURILE CURENTE

Asociații unei societăți participă la viața economică a unității respective, mai ales prin votul lor în consiliul de administrație. Ei pot de asemenea să realizeze diverse operații cu societatea. Relațiile comerciale sînt urmărite și reflectate în mod normal prin conturile din grupele

40 „Furnizori și conturi asimilate“ și 41 „Clienți și conturi asimilate“.

Relațiile financiare sînt înregistrate cu ajutorul conturilor din grupa 45 „Grupuri și asociați“. Așa este cazul operațiilor legate de capital (mai ales aporturile), dar și operații de finanțare curente.

Adesea, asociații (persoane fizice, care îndeplinesc și unele atribuții în cadrul societății) lasă temporar fonduri bănești la dispoziția societății, cum ar fi diverse vărsăminte efectuate prin bancă, salarii, jetoane de prezență, dividende etc. Aceste depuneri (depozite) sînt numite în practică conturi curente.

Pentru a reflecta relațiile financiare ale societății cu asociații pentru depuneri și restituiri de fonduri se utilizează contul 455 „Asociați — conturi curente“.

Acest cont reflectă în credit sumele depuse sau lăsate de asociați la dispoziția societății, iar în debit retragerile sau plățile efectuate de societate în contul asociaților.

Intrucît sumele păstrate în conturile curente ale asociaților sînt purtătoare de dobînz, contul 455 „Asociați — conturi curente“ se detaliază în două subconturi:

— 4551 „Suma în principal“

— 4558 „Dobînz“

Dobînzile fixate de consiliul de administrație sau adunarea generală a asociaților se pot lăsa în contul curent sau se pot retrage de asociați.

Contul 4551 „Suma în principal“ începe să funcționeze prin creditare (cont de datorii ale societății față de asociați) și se creditează cu sumele lăsate sau depuse de asociați la dispoziția societății, după cum urmează:

— În cazul în care asociatul este și salariat al societății, pentru remunerația cuvenită acestuia privind munca depusă pe bază de contract se face înregistrarea:

641 „Remunerații ale personalului“

4551 „Suma în principal“ (Asociați — conturi curente)

— Dacă din remunerația cuvenită asociatului după înregistrarea acesteia se consemnează anumite sume, ele se reflectă prin formula:

421 „Personal — remunerații datorate“

4551 „Suma în principal“ (Asociați — conturi curente)

— Administratorii sau membrii Consiliului de Administrație, care participă la reuniunile consiliului sînt remunerați prin așa numitele jetoane de prezență. Acestea reprezintă cheltuieli pentru societate și dacă se lasă la dispoziția societății în contul curent se face înregistrarea:

655 „Jetoane de prezență“

4551 „Suma în principal“ (Asociați — conturi curente)

— Depunerea sau vărsarea prin cecuri bancare a unor sume de către asociați în conturile curente se reflectă prin formula:

501 „Banca ...“

4551 „Suma în principal“ (Asociați — conturi curente)

— Retragerile de către asociați a sumelor din conturile curente, în numerar sau prin bancă, se reflectă, după caz, astfel:

4551 „Suma în principal“ (Asociați — conturi curente)

51 „Casa“

501 „Banca ...“

— Dobînzile aferente sumelor depuse sau lăsate de asociați, reprezentînd cheltuielile financiare pentru întreprindere, dobînz ce se cuvin asociaților se pot adăuga depozitului din contul curent în același an la care se referă și se reflectă prin formula contabilă:

661 „Cheltuieli privind dobînzile“

4551 „Suma în principal“ (Asociați — conturi curente)

În anumite situații dobînda aferentă anului curent, calculată la sfîrșitul exercițiului financiar, datorată asociaților sau scadentă în anul următor va mări suma păstrată în contul curent în anul următor.

În asemenea cazuri se folosește contul 4558 „Dobînz“. Acest cont înregistrează în credit, la închiderea exercițiului financiar, dobînda aferentă anului expirat, cheltuială pentru întreprindere și datorie față de asociați prin formula contabilă:

661 „Cheltuieli privind dobînzile“

4558 „Dobînz“ (Asociați — conturi curente)

În anul următor, achitarea dobânzii în numerar sau trecerea ei în conturile curente ale asociațiilor se reflectă, după caz, astfel:

4558 „Dobinzi” (Asociați—conturi curente)	×	
51 „Casa”		×
4551 „Suma în principal” (Asociați—conturi curente)		×

5.8.3. REFLECTAREA DATORIILOR ȘI CREANȚELOR PRIVIND OPERAȚIILE ASUPRA CAPITALULUI ȘI DIVIDENDELOR

Pentru a reflecta relațiile de decontare între societățile comerciale și acționarii sau asociații lor, respectiv datoriile și drepturile de creanță față de acestea, privind operații legate de capitalul social nominalizat pe asociați, atât cu ocazia constituirii lui, prin aportul în bani și în natură, cât și cu ocazia reducerii acestuia, prin restituirea în bani și natură, se utilizează contul 456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”.

Reflectând, fie datorii, fie creanțe, ale societății față de asociați și acționari, determinate de operațiuni privind capitalul social, după funcția contabilă, contul este considerat bifuncțional.

Astfel, la constituirea societății comerciale poate funcționa ca un cont de pasiv, caz în care se creditează cu suma aporturilor în bani și natură primite de la asociații nominalizați, prin debitarea conturilor de active imobilizate și active circulante și se debitează cu aceeași sumă a aporturilor, care constituie capital social subscris și nominalizat, prin creditarea contului de capital social propriu.

Înregistrările corespunzătoare pentru operațiile enunțate sînt următoarele:

— Încasarea sau primirea în bani și în natură a aporturilor:

51 „Casa”	×	
501 „Banca ...”	×	
2121 „Clădiri”	×	
2131 „Instalații tehnice specifice” ș.a.	×	
456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”		×

— Constituirea capitalului social subscris, nominalizat și vărsat:

456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”	×	
1011 „Capital subscris vărsat”		×

Tot la constituirea societății comerciale poate funcționa ca un cont de activ, caz în care se debitează cu suma capitalului social subscris nominalizat pe asociați, care urmează a se primi de la asociați sau acționari ca aport în bani sau în natură, prin creditarea contului de surse, respectiv de capital social propriu, și se creditează cu suma aporturilor în bani sau în natură vărsate sau aduse în societate de asociați, prin debitarea conturilor de active imobilizate și active circulante.

Înregistrările corespunzătoare acestor operații se fac în ordinea inversă celor prezentate mai sus.

Capitalul social al unei societăți comerciale poate fi diminuat, cu aprobarea adunării generale, la retragerea din societate a unor asociați, respectiv cu ocazia restituirii unor părți sociale sau acțiuni, în bani sau în natură.

În aceste situații se utilizează același cont 456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”, care de asemenea poate funcționa fie ca un cont de activ, fie ca un cont de pasiv.

În cazul în care funcționează ca un cont de activ se debitează cu valorile materiale sau bănești restituite asociaților prin creditarea conturilor de active imobilizate sau active circulante și se creditează cu aceeași sumă a aporturilor de capital restituite, care reduce capitalul social propriu, prin debitarea contului 1011 „Capital subscris — vărsat”.

Prin urmare, restituirea către asociați a unor părți din capitalul social se reflectă prin formulele contabile:

456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”	×	
51 „Casa”		×
501 „Banca ...”		×
2121 „Clădiri”		×
2131 „Instalații tehnice specifice” ș.a.		×
1011 „Capital subscris vărsat”	×	
456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”		×

În cazul în care la restituirea unor părți sociale către asociați, contul 456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului” funcționează ca un cont de pasiv, el se creditează cu valorile materiale sau bănești care urmează a se restitui asociaților, prin debitarea contului de capital social, ceea ce reprezintă o reducere a acestuia, și se debitează cu sumele restituite în bani sau natură, prin creditarea conturilor corespunzătoare de active imobilizate sau active circulante.

Înregistrările acestor operații se fac în ordinea inversă celor prezentate mai sus.

Pentru a reflecta datoriile unei societăți comerciale față de asociați și acționari în ceea ce privește dividendele se utilizează contul 457 „Asociați — dividende de plată”.

Fiind un cont de surse atrase, un cont de pasiv, se creditează cu dividendele ce urmează a fi plătite asociaților sau acționarilor din rezultatele financiare sau din rezerve, prin debitarea conturilor corespunzătoare de rezultate financiare sau rezerve, și se debitează cu ocazia plății în numerar sau prin bancă a acestor dividende. Dividendele pot fi lăsate de asociați la dispoziția întreprinderii în conturile lor curente, în care caz contul se debitează prin creditarea contului 4551 „Asociați — conturi curente — suma în principal”.

Dividendele ce se cuvin asociaților sau acționarilor se pot repartiza din profitul anului expirat, din rezervele create anterior la dispoziția unității sau din sumele reportate, care nu au fost încă afectate pe alte destinații.

Astfel, înregistrarea dividendelor ce urmează a se achita asociaților, având în vedere sursa din care se plătesc acestea, se face prin formula contabilă:

12 „Rezultatul exercițiului”	×
106 „Rezerve”	×
107 „Sume reportate”	×
457 „Asociați — dividende de plată”	×

La achitarea prin casierie sau prin bancă a dividendelor, respectiv pentru dividendele lăsate de către asociați în conturile curente, se face înregistrarea, după caz:

457 „Asociați — dividende de plată”	×	
51 „Casa”		×
501 „Banca ...”		×
4551 „Asociați — conturi curente”		×

5.9. CONTABILITATEA CREANȚELOR ȘI OBLIGAȚIILOR DIN OPERAȚIUNI DIVERSE

5.9.1. STRUCTURI DE CREANȚE ȘI OBLIGAȚII DIN OPERAȚIUNI DIVERSE ȘI CONTURILE UTILIZATE PENTRU REFLECTAREA LOR

În genere, planurile de conturi utilizate în diverse țări cu economie de piață dezvoltată conțin grupe de conturi distincte pentru a reflecta drepturile de creanță și obligațiile corelative izvorite din tranzacții comerciale sau financiare cu caracter ocazional, fără o legătură directă cu activitatea comercială și financiară curentă desfășurată de un agent economic potrivit profilului său de activitate. În speță, lista de conturi a planului contabil general francez a instituit în acest scop grupa de conturi 46 „Debitori diverși și creditori diverși” care cuprinde conturi operaționale pe categorii de creanțe și obligații provenind din operațiuni diverse. La instituirea conturilor operaționale din grupa 46 „Debitori diverși și creditori diverși” s-a ținut cont cu prioritate de două criterii:

1) frecvența operațiunilor diverse și 2) principiul (convenția) independenței exercițiilor financiare.

În raport cu criteriul frecvenței operațiunilor diverse acestea se pot grupa în: a) nominalizate și b) nenominalizate.

Astfel, planul contabil general francez a nominalizat 3 categorii de operațiuni diverse, generatoare de drepturi de creanță și de obligații, și anume: a) cesiunea (vînzarea) de imobilizări; 2) cesiunea (vînzarea) de titluri de plasament și 3) cesiunea (vînzarea) de instrumente de trezorerie. În lista de conturi, pentru fiecare din aceste operațiuni diverse nominalizate s-au instituit:

a) conturi operaționale distincte pentru reflectarea drepturilor de creanță și anume:

a₁) Contul 462 „Creanțe pe cesiuni de imobilizări” folosit pentru reflectarea drepturilor de încasat izvorite din vînzarea imobilizărilor;

a₂) Contul 462 „Creanțe pe cesiuni de titluri de plasament” folosite pentru reflectarea drepturilor de încasat

izvorite din tranzacții financiare cu titluri de plasament imediat negociabile.

a₃) Contul 464 „Creanțe pe cesiuni de instrumente de trezorerie“ plătit pentru reflectarea drepturilor de încasat izvorite din tranzacții financiare în instrumente de trezorerie imediat negociabile.

Toate aceste conturi au funcția contabilă de activ, debitându-se cu prețul de vânzare (cesiune) a imobilizărilor, titlurilor de plasament și instrumentele de trezorerie, după caz, și creditându-se odată cu încasarea acestuia.

b) Conturi operaționale distincte pentru reflectarea obligațiilor și anume:

b₁) Contul 402 „Furnizori de imobilizări“ folosit pentru reflectarea obligațiilor de plată izvorite din vânzarea imobilizărilor. Se observă că acest cont a fost plasat în afara grupei 46 „Debitori diverși și creditori diverși“ și anume în grupa 40 „Furnizori și conturi asimilate“, deoarece cumpărarea de imobilizări este o operațiune curentă, generată de necesitățile producției, cele mai multe imobilizări achiziționându-se, în stare nouă, de la producători și nu de la vânzători ocazionali de imobilizări parțial uzate, devenite disponibile din diverse motive cum ar fi: reîntregiri de activitate, schimbarea profilului de fabricație etc. Prin urmare, existând un cont pentru reflectarea obligațiilor cuvenite din achiziționări de imobilizări necesare producției, nu a mai fost necesară instituirea unui cont cu conținut economic similar pentru a reflecta distinct numai obligațiile izvorite din cumpărări ocazionale de imobilizări parțial uzate, contul 402 „Furnizori de imobilizări“ folosindu-se și pentru reflectarea acestora;

b₂) Contul 465 „Datorii pe achiziții de titluri de plasament“ folosite pentru reflectarea obligațiilor de plată izvorite din tranzacțiile financiare cu titluri de plasament imediat negociabile;

b₃) Contul 466 „Debitori pe achiziții de instrumente de trezorerie“ folosit pentru reflectarea obligațiilor de plată izvorite din tranzacții financiare cu instrumente de trezorerie imediat negociabile.

Toate aceste conturi au funcție contabilă de pasiv, creditându-se cu prețul de cumpărare a titlurilor de pla-

sament și instrumentelor de trezorerie, după caz, și creditându-se odată cu plata acestuia.

Pentru reflectarea drepturilor de creanță și obligațiilor generate de orice alte operațiuni diverse nenominalizate, lista de conturi a planului contabil francez cuprinde un singur cont 467 „Alte conturi debitoare sau creditoare“. Acest cont este bifuncțional reflectând în debit drepturile de creanță iar în credit obligațiile izvorite din operațiuni diverse nenominalizate.

Pentru aplicabilitatea principiului (convenției) independenței exercițiilor financiare potrivit căruia veniturile și cheltuielile trebuie contabilizate în momentul producerii evenimentelor economico-financiare care le generează și nu în momentul încasării, respectiv, plății lor efective, în sistemul de contabilitate francez s-a optat pentru instituirea unor conturi de terți distincte, care să reflecte creanțele generatoare de venituri și, respectiv, obligațiile generatoare de cheltuieli ce privesc exercițiul financiar expirabil și care se înregistrează, la finele acestuia, pe bază de estimări, fără întocmirea documentelor de decontare: facturi, dispoziții de încasare, dispoziții de plată etc. Pentru reflectarea unor astfel de drepturi și obligații generate de operațiuni diverse s-a instituit contul 468 „Diverse — cheltuieli de plată sau venituri de primit“. Este un cont bifuncțional, utilizat deci, la finele exercițiilor financiare pentru reflectarea drepturilor (în debit) și a obligațiilor (în credit) izvorite din operațiuni diverse, stabilite pe bază de estimări, fără a avea la bază documente de decontare certe. Soldul acestui cont se lichidează în exercițiul financiar următor odată cu primirea documentelor de decontare cu valoare certă, prin preluarea drepturilor și obligațiilor în conturile corespunzătoare naturii lor, sau prin încasarea, respectiv, plata efectivă a acestora.

5.9.2. CONTABILITATEA DREPTURILOR ȘI OBLIGAȚIILOR DIN OPERAȚIUNI DIVERSE NOMINALIZATE

Potrivit detaliierilor din paragraful precedent, planul contabil general francez nominalizează 3 categorii de operațiuni diverse generatoare de drepturi și obligații și

anume cesiunea de: 1) imobilizări; 2) titluri de plasament și 3) instrumente de trezorerie. Întrucât conținutul economic și funcțiile conturilor utilizabile pentru reflectarea acestor operațiuni au fost prezentate, în acest paragraf ne limităm la prezentarea modului concret de utilizare a conturilor respective pe baza unor exemple ipotetice, reflectând corelativ drepturile în contabilitatea vânzătorului, (creditorului) și respectiv, obligațiile în contabilitatea debitorului. (cumpărătorului).

a) *Contabilitatea drepturilor și obligațiilor din cesiunea de imobilizări*

Înregistrarea vânzării-cumpărării pe credit a unui program logic (informatic) la un preț de 250.000 lei, decontat la termen printr-un cec bancar ar genera următoarele înregistrări contabile:

1) În contabilitatea creditorului (vânzătorului):

1.1.) — înregistrarea vânzării pe credit a imobilizării:

462 „Creanțe pe cesiuni de imobilizări”	250.000	
732 „Preț de cesiune a imobilizărilor necorporale și corporale”		250.000

1.2.) — încasarea, la termen, a prețului de vânzare a imobilizării prin cec bancar:

501 „Banca ...”	250.000	
462 „Creanțe pe cesiuni de imobilizări”		250.000

Menționăm că prin formulele contabile 1.1.) și 1.2.) am ilustrat doar modul de utilizare a contului 462 „Creanțe pe cesiuni de imobilizări”. Alături de aceste înregistrări în contabilitatea creditorului trebuie să se înregistreze și scoaterea din evidență a imobilizării vândute, ținând cont de valoarea de înregistrare a acesteia în contabilitate și de amortizarea înregistrată până în momentul vânzării. Presupunând că valoarea de înregistrare în contabilitate a programului informatic din exemplul de mai sus este de 300.000 lei iar amortizarea înregistrată până în momentul vânzării de 150.000 lei, formula contabilă pentru scoaterea acestei imobilizări din evidență ar fi următoarea*:

2802 „Amortizări de logice”	150.000	
652 „Valori contabile a imobilizărilor corporale și necorporale cedate”	150.000	
202 „Logice”		300.000

* Problematika cheltuielilor și veniturilor din cesiunea de imobilizări este tratată în cap. 6.

2) În contabilitatea debitorului (cumpărătorului):

2.1.) — înregistrarea cumpărării pe credit a imobilizării:

202 „Logice”	250.000	
402 „Furnizori de imobilizări”		250.000

2.2. Plata la termen a prețului de cumpărare a imobilizărilor prin cec bancar:

402 „Furnizori de imobilizări”	250.000	
501 „Banca ...”		250.000

b) *Contabilitatea drepturilor și obligațiilor din cesiunea de titluri de plasament imediat negociabile*

Înregistrarea vânzării-cumpărării pe credit de titluri de plasament imediat negociabile la un preț de 350.000 lei, plătit la termen prin virament bancar, ar genera următoarele înregistrări contabile:

1) În contabilitatea creditorului (vânzătorului):

1.1.) — înregistrarea vânzării pe credit a titlurilor de plasament imediat negociabile:

463 „Creanțe pe cesiuni de titluri de plasament”	350.000	
531 „Titluri imediat negociabile”		350.000

În acest exemplu ipotetic s-a considerat că prețul de vânzare al titlurilor de plasament este egal cu valoarea de înregistrare a acestora în contabilitatea vânzătorului, caz rar întâlnit în practică unei economii de piață. De regulă, cele două mărimi (prețul de vânzare și valoarea de înregistrare în contabilitate) sînt diferite. Modul de reflectare în contabilitate a acestor diferențe este tratat în cap. 6.

1.2. — înregistrarea încasării prin virament bancar, a prețului de vânzare a titlurilor de plasament imediat negociabile:

501 „Banca ...”	350.000	
463 „Creanțe pe cesiuni de titluri de plasament”		350.000

2) În contabilitatea debitorului (cumpărătorului):

2.1.) — înregistrarea cumpărării pe credit a titlurilor de plasament imediat negociabile:

„Titluri imediat negociabile”	350.000	
465 „Datorii pe achiziții de titluri de plasament”		350.000

2.2. — înregistrarea plății la termen a prețului de cumpărare a titlurilor de plasament imediat negociabile, prin virament bancar:

465 „Datorii pe achiziții de titluri de plasament”	350.000	
501 „Conturi bancare”		350.000

c) *Contabilitatea drepturilor și obligațiilor din cesiunea instrumentelor de trezorerie imediat negociabile.*

Înregistrarea vânzării-cumpărării pe credit de instrumente de trezorerie imediat negociabile la un preț de 200.000 lei, plătibile la termen în numerar, ar genera următoarele înregistrări contabile:

1) În contabilitatea creditorului (vânzătorului):

1.1.) — înregistrarea vânzării pe credit a instrumentelor de trezorerie imediat negociabile:

464 „Creanțe pe cesiuni de instrumente de trezorerie”	200.000	
541 „Instrumente de trezorerie imediat negociabile”		200.000

Și în acest caz s-a considerat prețul de vânzare al instrumentelor de trezorerie imediat negociabile egal cu valoarea de înregistrare în contabilitate. Reflectarea în contabilitate a diferențelor dintre ele este tratată în cap. 6.

1.2. — înregistrarea încasării în numerar a prețului de vânzare a instrumentelor de trezorerie imediat negociabile:

51 „Casa”	200.000	
464 „Creanțe pe cesiuni de instrumente de trezorerie”		200.000

2) În contabilitatea debitorului (cumpărătorului):

2.1.) — înregistrarea cumpărării pe credit de instrumente de trezorerie imediat negociabile:

541 „Instrumente de trezorerie imediat negociabile”	200.000	
466 „Datorii pe achiziții de instrumente de trezorerie”		200.000

2.2. — înregistrarea plății în numerar a prețului de cumpărare a instrumentelor de trezorerie imediat negociabile:

466 „Datorii pe achiziții de instrumente de trezorerie”	200.000	
51 „Casa”		200.000

Exemple prezentate în cadrul acestui paragraf sînt ilustrative, dar ele nu au permis prezentarea tuturor corespondențelor posibile ale conturilor de drepturi și obligații din operațiuni diverse nominalizate. În funcție de cazurile concrete întîlnite în practică pot interveni și alte corespondențe, fără a schimba însă metodologia de utilizare a acestor conturi, rezultată din exemplele prezentate mai sus.

5.9.3. CONTABILITATEA DREPTURILOR ȘI OBLIGAȚIILOR DIN OPERAȚIUNI DIVERSE NENOMINALIZATE

În categoria drepturilor și obligațiilor, operațiuni diverse nenominalizate pot intra, potrivit corelațiilor din lista de conturi a planului contabil general francez:

a) drepturile și obligațiile izvorîte din acceptarea și, respectiv, acordarea de donații și subvenții între agenții economici;

b) drepturile și obligațiile generate de remiterea și deținerea jetoanelor de prezență la ședințele consiliilor de administrație deținătorilor de capital;

c) drepturile și obligațiile privind penalitățile și amenziile pentru nerespectarea clauzelor contractuale;

d) drepturile din creanțe reactivate;

e) alte drepturi și obligații izvorîte din operațiuni diverse similare.

Evidența contabilă a tuturor acestor drepturi și obligații se realizează cu ajutorul contului bifuncțional 467 „Alte conturi debitoare și creditoare”. Pentru ilustrarea modului de utilizare a acestui cont să presupunem că între două societăți comerciale („X” în calitate de creditor și „Y” în calitate de debitor) s-au constituit următoarele drepturi și obligații izvorîte din:

1) acordul atribuirii unei subvenții de echilibru de către societatea comercială „X” societății comerciale „Y”, în sumă de 100.000 lei;

2) acordarea unei donații de către societatea comercială „X” societății comerciale „Y”, acceptată de aceasta din urmă, în sumă de 50.000 lei;

3) deținerea de către societatea comercială „X” a unor jetoane de prezență la consiliile de administrație a societății comerciale „Y” în sumă de 25.000 lei.

4) amenzi și penalități calculate de societatea comercială „X” pentru nerespectarea clauzelor contractuale de către societatea comercială „Y” în sumă de 75.000 lei, acceptate de aceasta din urmă;

5) acordul de reactivare a unei creanțe a societății comerciale „X” asupra societății comerciale „Y” (considerată în exercitiul financiar anterior ca nerecuperabilă și contabilizată ca atare) în sumă de 60.000 lei;

6) alte drepturi ale societății comerciale „X” asupra societății comerciale „Y”, izvorite din alte operațiuni diverse, în sumă de 15.000 lei, recunoscute de aceasta din urmă.

Ulterior toate aceste drepturi și obligații se decontează prin viramente bancare.

Acest exemplu ipotetic generează următoarele înregistrări contabile:

1) În contabilitatea creditorului (societății comerciale „X”):

1.1.) — înregistrarea drepturilor de creanță față de societatea comercială „Y”:

467 „Alte conturi debitoare și creditoare”	325.000	
753 „Subvenție de echilibru”		100.000
754 „Donații primite”		50.000
755 „Jetoane de prezență”		25.000
756 „Despăgubiri și penalități încasate”		75.000
757 „Venituri din creanțe reactivate”		60.000
758 „Alte venituri de gestiune curentă”		15.000

1.2. — înregistrarea încasării prin virament bancar a drepturilor de creanță față de societatea comercială „Y”:

501 „Banca ...”	325.000	
467 „Alte conturi debitoare și creditoare”		325.000

2) În contabilitatea debitorului (societatea comercială „Y”):

2.1.) — înregistrarea obligațiilor față de societatea comercială „X”:

653 „Subvenții acordate”	100.000	
654 „Donații”	50.000	
655 „Jetoane de prezență”	25.000	
656 „Penalități și amenzi”	75.000	
657 „Pierderi pe creanțe nerecuperabile”	60.000	
658 „Alte cheltuieli de gestiune curente”	15.000	
467 „Alte conturi debitoare și creditoare”		325.000

2.2.) — înregistrarea plății prin viramente bancare a obligațiilor față de societatea comercială „X”:

467 „Alte conturi debitoare și creditoare”	325.000	
501 „Banca ...”		325.000

În raport cu alte cazuri, concret întâlnite în practica economică, contul 467 „Alte conturi debitoare și creditoare” poate avea și alte corespondente contabile.

5.9.4. CONTABILITATEA DREPTURILOR ȘI OBLIGAȚIILOR DIN „DIVERSE CHELTUIELI DE PLATĂ SAU VENITURI DE PRIMIT”

Principiul (convenția) dependenței exercițiilor financiare impune înregistrarea veniturilor și cheltuielilor în exercițiile financiare în care au loc evenimentele economico-financiare care le generează, chiar dacă nu s-au înscris documentele de decontare, respectiv, de încasare și plăți care generează veniturile și, respectiv, cheltuielile. De regulă, astfel de situații apar la finele exercițiilor financiare, când pe bază de inventar a patrimoniului se constată drepturi de încasat și, respectiv, obligații de plătit, care privesc exercitiul financiar expirabil, dar pentru care documentele de decontare se vor perfecta și decontările efective se vor derula în exercitiul financiar următor. În astfel de situații, drepturile și obligațiile potențiale se înregistrează, pe bază de estimări, cu ajutorul contului bifuncțional 468 „Diverse — cheltuieli de plată sau venituri de primit”.

Pentru a ilustra funcționarea acestui cont se presupune că societatea comercială „X” a estimat la finele exercițiului financiar „N” amenzi și penalități ce s-ar datora de societatea comercială „Y” pentru nerespectarea clauzelor contractuale în sumă de 150.000 lei, pe care o comunică acestuia din urmă, urmînd ca definirea și decontarea lor să se facă în exercițiul „N+1”, cînd devin certe și se decontează prin viramente bancare.

Acest exemplu ipotetic generează următoarele înregistrări contabile:

1) În contabilitatea creditorului potențial (societatea comercială „X”):

1.1. — înregistrarea la finele exercițiului financiar a drepturilor potențiale de creanță față de societatea comercială „Y”:

468 „Diverse — cheltuieli de plată sau venituri de primit”	150.000	
756 „Despăgubiri și penalități încasate”		150.000

1.2.) — înregistrarea încasării acestor penalități în cursul exercițiului financiar „N+1” prin viramente bancare:

501 „Banca ...”	150.000	
468 „Diverse — cheltuieli de plată sau venituri de primit”		150.000

2) În contabilitatea debitorului potențial (societatea comercială „Y”):

2.1.) — înregistrarea la finele exercițiului financiar „N” a obligațiilor potențiale față de societatea comercială „X”:

656 „Amenzi și penalități”	150.000	
468 „Diverse — cheltuieli de plată sau venituri de primit”		150.000

2.2.) — înregistrarea plății acestor penalități în cursul exercițiului financiar „N+1” prin viramente bancare:

468 „Diverse — cheltuieli de plată sau venituri de primit”	150.000	
501 „Banca ...”		150.000

Prin acest exemplu ipotetic am ilustrat doar modalitatea de principiu a utilizării contului 468 „Diverse-cheltuieli de plată sau venituri de primit”, cazurile practice

concrete putînd genera și alte corespondențe contabile. Frecvent pot să apară diferențe între drepturile și obligațiile estimate la finele exercițiului financiar expirabil și cele certe stabilite și decontate în exercițiul financiar următor, care generează utilizarea contului 468 „Diverse-cheltuieli de plată sau venituri de primit” în construcția unor formule contabile compuse și/sau complexe. Astfel de cazuri sînt tratate în cap. 7.

În mod similar, contul 468 „Diverse-cheltuieli de plată sau venituri de primit” poate interveni în reflectarea drepturilor și obligațiilor izvorite din orice alte operațiuni diverse, nominalizate sau nenominalizate.

5.10. CONTABILITATEA DATORIILOR ȘI CREANȚELOR DIN OPERAȚII TRANZITORII, DE REGULARIZARE ȘI DE AȘTEPTARE

5.10.1. STRUCTURA DATORIILOR ȘI CREANȚELOR DIN OPERAȚII TRANZITORII, DE REGULARIZARE ȘI AȘTEPTARE ȘI ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII LOR

Deoarece toate cheltuielile și veniturile angajate în cursul unui exercițiu financiar se înregistrează, după natura lor, în conturile din clasa 6 „Conturi de cheltuieli” și în clasa 7 „Conturi de venituri”, chiar dacă se referă la activitatea exercițiilor viitoare, la încheierea exercițiului, în vederea întocmirii unor bilanțuri care să reflecte în mod fidel situația economico-financiară a întreprinderii, acele cheltuieli și venituri care sînt imputabile exercițiilor financiare următoare este necesar să fie delimitate din conturile în care au fost înregistrate cu ocazia angajării lor.

În lipsa acestor operații de delimitare a cheltuielilor și veniturilor exercițiilor viitoare, rezultatul exercițiului și alți indicatori calculați pe baza datelor din conturile de cheltuieli și venituri nu ar fi reali.

Pentru delimitarea unor astfel de cheltuieli și venituri sînt utilizate anumite conturi tranzitorii cuprinse în grupa 47 „Conturi tranzitorii și conturi de regularizare”. Conturile de evidență a sumelor tranzitorii, care se referă la exercițiile viitoare sînt:

- 472 „Cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții”;
- 476 „Cheltuieli preliminate (constatate în avans)”;
- 477 „Venituri preliminate (constatate în avans)”.

Situații asemănătoare se produc și în cazul întocmirii bilanțului la date intermediare (interioare exercițiului financiar) pentru acele cheltuieli care au fost angajate pentru întreg exercițiul financiar. Ca, de exemplu, chiriile, primele de asigurare, diverse impozite și taxe fiscale plătite pe întreg anul.

Dacă presupunem că se întocmește bilanțul la 31 august, vor trebui delimitate cotele de cheltuieli aferente ultimelor patru luni din cadrul exercițiului. Adică o treime din cheltuielile și veniturile care au fost angajate pe întregul an.

Este evident că și această delimitare se face cu scopul de a se crea condiții pentru determinarea unor beneficii sau pierderi reale și în general pentru ca bilanțul să reflecte în mod fidel situația patrimonială a întreprinderii.

Delimitarea în cadrul exercițiului financiar a cheltuielilor se face cu ajutorul conturilor din grupa 48 „Conturi de așteptare” și în special cu a contului 488 „Conturi de repartitie periodică a cheltuielilor și veniturilor”.

În această grupă mai sînt cuprinse încă alte două conturi care servesc unei delimitări interne a creanțelor și datoriilor, așa după cum vom arăta în cadrul acestui subcapitol. Cele două conturi sînt:

- 481 „Conturi de așteptare de viramente contabile”
- 485 „Conturi de legătură a stabilimentelor și societăților de participare”.

La finele fiecărui exercițiu financiar se înregistrează, de asemenea, unele operații de regularizare a creanțelor și datoriilor exprimate în valută, în funcție de cursul valutar al monedei în care sînt exprimate acestea. Regularizările se fac cu scopul reflectării în bilanț a creanțelor și datoriilor la valoarea reală, pentru ca bilanțul

să reflecte cît mai fidel situația financiară a întreprinderii.

Conturile și subconturile cu ajutorul cărora se reflectă diferențele din regularizarea creanțelor și datoriilor exprimate în valută sînt:

- 474 „Diferențe de conversie-activ”
 - 4741 „Diminuarea de creanțe”
 - 4742 „Creștere de datorii”
- 475 „Diferențe de conversie-pasiv”
 - 4751 „Creștere de creanțe”
 - 4752 „Diminuare de datorii”

5.10.2. CONTABILITATEA CREANȚELOR ȘI A ALTOR OPERAȚIUNI TRANZITORII

În categoria creanțelor tranzitorii vom cuprinde, deci, cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciții și cheltuieli preliminate.

În practica întreprinderilor apar unele cheltuieli ce se fac într-un anumit exercițiu financiar dar care în mod rațional trebuie să afecteze rezultatele mai multor exerciții financiare viitoare. Acestea sînt cunoscute sub denumirea de „cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții”, precum și cheltuieli ce se fac în cursul unui exercițiu dar care vor afecta (trebuie să fie imputate) rezultatul exercițiului următor, deci a unui singur exercițiu viitor. Acestea sînt cunoscute în contabilitate sub denumirea de „cheltuieli preliminate (constatate în avans)”.

Contul sintetic 472 care ține evidența „cheltuielilor de repartizat pe mai multe exerciții” se desfășoară pe patru subconturi în funcție de scopul pentru care au fost făcute cheltuielile, toate funcționînd după regulile specifice conturilor de activ, după cum urmează:

— 4722 „Cheltuieli de primă stabilire (de instalare)”, în care se înregistrează cheltuielile de înființare a întreprinderii, de prospectare și publicitate, precum și alte cheltuieli de înființare ce urmează a fi repartizate în cheltuielile exercițiilor viitoare;

— 4725 „Cheltuieli de creștere de capital și de operațiuni diverse”, în care se înregistrează cheltuielile pri-

vind emisiunea de acțiuni, de titluri, inclusiv publicitatea ce se face în acest scop, cheltuielile de fuziune și alte cheltuieli privind creșterea capitalului, care urmează a fi incluse, în cote părți, în cheltuielile exercițiilor viitoare;

— 4726 „Cheltuieli de emisiune de împrumuturi“, în care se înregistrează cotele părți din cheltuielile de tipărire a obligațiunilor, cu publicitatea făcută în acest scop, precum și alte cheltuieli cu emisiunea de împrumuturi, care urmează a fi incluse în cheltuielile exercițiilor viitoare, adică pe perioadele în care împrumutul este în funcțiune;

— 4728 „Cheltuieli amânate“, în care se reflectă cote părți din alte cheltuieli înregistrate în cursul exercițiului, dar care se reportează pe venituri ce se vor realiza în viitor.

Cheltuielile solicitate de operațiuni de genul celor de mai sus se înregistrează, în cursul exercițiului în care au fost angajate, în conturile de cheltuieli din clasa 6, după natura lor, adică cumpărări consumate, servicii exterioare (inclusiv publicitate), cheltuieli de personal, servicii bancare și altele. La finele exercițiului financiar însă, cotele părți din cheltuielile efectuate care urmează să afecteze rezultatele exercițiilor viitoare se delimitează în debitul contului 472 „Cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții“, în subconturile adecvate. Așa cum de regulă nu sînt admise compensări sau virări de cheltuieli din conturile din clasa 6, separarea cotelor părți aferente exercițiilor viitoare se înregistrează ca un transfer de cheltuieli și venituri în corespondență cu următoarele conturi din clasa 7:

— 791 „Transfer de cheltuieli și venituri de exploatare“ pentru transferul unor cheltuieli diverse privind exploatarea;

— 796 „Transfer de cheltuieli și venituri financiare“, pentru transferarea unor cheltuieli financiare cum ar fi cele de emisiuni de împrumuturi sau creșteri de capital;

— 797 „Transfer de cheltuieli și venituri extraordinare“.

Cotele părți din cheltuielile de repartizat, care se includ în cheltuielile fiecărui exercițiu viitor se înregistrează în debitul subcontului 6818 „Cote-părți de chel-

tuieli de repartizat pe mai multe exerciții, virate la rezultatul exercițiului“, în corespondență cu subconturile adecvate din cadrul contului 472 „Cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții“.

Cheltuielile efectuate în exercițiul financiar curent care trebuie imputate exercițiului financiar următor (unui singur exercițiu) cum ar fi plata primelor de asigurare, a chiriilor sau altor asemenea cheltuieli se înregistrează, la finele exercițiului financiar, în debitul contului 476 „Cheltuieli preliminate (constatate în avans)“, în corespondență fie cu conturile din grupa 79 „Transfer de cheltuieli și venituri“, dacă acestea au făcut obiectul unor înregistrări prealabile în conturile din clasa 6 „Conturi de cheltuieli“, fie în corespondență cu conturile financiare sau de terți în situația în care înregistrarea (aparitia documentelor) a avut loc abia la închiderea exercițiului.

Contul 476 „Cheltuieli preliminate (constatate în avans)“ se creditează în exercițiul financiar următor, pentru includerea în cheltuielile exercițiului, în corespondență cu conturi din clasa 6, adecvate naturii cheltuielilor.

Veniturile constatate în exercițiul curent dar care sînt imputabile exercițiului viitor se înregistrează de regulă la finele exercițiului în creditul contului de pasiv 477 „Venituri preliminate (constatate în avans)“, în corespondență cu conturile financiare sau de terți în funcție de natura operației economice, sau ca un transfer de venituri dacă acestea au făcut obiectul unor înregistrări prealabile, iar în exercițiul următor se includ în veniturile perioadei respective în corespondență cu contul de venituri preliminate.

5.10.3. CONTABILITATEA REGULARIZĂRII DATORIILOR ȘI CREANȚELOR ÎN VALUTA

Toate operațiile economice, inclusiv creanțele și datoriile în valută, sînt reflectate în contabilitate la valoarea lor exprimată în moneda națională.

Cu ocazia înregistrării în contabilitate, creanțele și datoriile în valută sint evaluate în monedă pe baza cursului valutar la acea dată.

Așa cum însă cursul valutar poate să oscileze de la o zi la alta, la închiderea exercițiului financiar se pune problema regularizării datoriilor și creanțelor în valută pe baza cursului zilei, în vederea întocmirii unor bilanțuri care să reflecte în mod fidel situația patrimonială a întreprinderii.

Pentru înregistrarea diferențelor de conversie sint utilizate două conturi, unul de activ, iar altul de pasiv.

Contul 474 „Diferențe de conversie-activ“, cu cele două subconturi ale sale, funcționează ca un cont de activ.

Subcontul 4741 „Diminuarea de creanțe“ se debitează în corespondență cu contul 411 „Clienți“ și cu alte conturi de creanțe ca urmare a creșterii cursului valutar a monedei naționale, adică a monedei în care a fost evaluată și înregistrată în contabilitate.

Subcontul 4742 „Creștere de datorii“ se debitează în corespondență cu conturile care țin evidență datoriilor față de furnizori, precum și cu alte conturi de evidență a datoriilor (în valută), în funcție de natura lor, pentru creșterea datoriilor ca urmare a scăderii cursului valutar al monedei naționale.

Contul 475 „Diferențe de conversie-pasiv“, cu cele două subconturi ale sale, funcționează, așa cum rezultă și din denumirea sa, ca un cont de pasiv.

Subcontul 4751 „Creștere de creanțe“ se creditează în corespondență cu conturile de creanțe cum ar fi: 411 „Clienți“, 412 „Efecte de primit“ și altele, cu diferențele cu care crește valoarea nominală a creanțelor ca urmare a scăderii cursului valutar al monedei naționale.

Subcontul 4752 „Diminuarea de datorii“ se creditează în corespondență cu conturile de datorii cum ar fi: 401 „Furnizori de bunuri și servicii“, 402 „Furnizori de imobilizări“, 403 „Efecte de plată pentru bunuri și servicii“, 404 „Efecte de plată pentru imobilizări“ și alte conturi de datorii, pentru diferențele cu care se diminuează datoria în valută, ca urmare a creșterii cursului valutar al monedei naționale.

Pentru o mai completă înțelegere a modului de înregistrare a diferențelor de conversie presupunem următorul exemplu:

— Întreprinderea are o creanță față de clienți de 20.000 dolari și o datorie față de furnizorii de bunuri 15.000 dolari. Creanțele și datoriile au fost înregistrate cu ocazia angajării la cursul valutar de 1 dolar pentru 300 lei, ceea ce înseamnă că dreptul (creanța) față de clienți a fost înregistrată la valoarea de 6.000.000 lei, iar datoria la valoarea de 4.500.000 lei.

În cazul creșterii cursului valutar al leului, să presupunem 1 dolar pentru 250 lei, deci o diferență de 50 lei pe dolar, diferențele de conversie se vor înregistra astfel:

a) Diminuarea valorii nominale (în lei) a creanței:

4741 „Diminuarea de creanțe”	1.000.000	
411 „Clienți”		1.000.000

b) Diminuarea valorii nominale (în lei) a datoriilor:

401 „Furnizori de bunuri și servicii”	750.000	
4752 „Diminuarea de datorii”		750.000

Dacă presupunem o scădere a cursului valutar al leului, 1 dolar pentru 320 lei, deci o diferență de 20 lei la un dolar, diferențele de conversie se vor înregistra astfel:

a) Creșterea valorii nominale (în lei) a creanței:

411 „Clienți”	400.000	
4751 „Creștere de creanțe”		400.000

b) Creșterea valorii nominale (în lei) a datoriilor:

4742 „Creștere de datorii”	300.000	
401 „Furnizori de bunuri și servicii”		300.000

Valoarea creanțelor și datoriilor în valută (în dolari) rămâne neschimbată atât în cazul creșterii cât și al scăderii cursului valutar al monedei naționale.

În cazul creșterii cursului valutar al monedei naționale vom încasa mai puțini lei de la clienți prin convertirea dolarilor în lei mai puternici și vom cheltui (vom plăti) mai puțini lei pentru achiziționarea dolarilor necesari achiziției furnizorilor.

Situația se prezintă invers în cazul scăderii cursului valutar al monedei naționale.

Diferențele de conversie se calculează și se înregistrează doar la închiderea exercițiului financiar, în vederea întocmirii unor bilanțuri care să oglindească în mod fidel situația patrimonială a întreprinderii, grevată de eventualele deprecieri sau revalorizări în exercițiul următor.

Deoarece diferențele de conversie calculate și înregistrate la finele exercițiului au un caracter reversibil, la începutul exercițiului financiar următor, după redeschiderea conturilor, se rectifică, adică se anulează prin stornarea lor în negru.

5.10.4. CONTABILITATEA DATORIILOR ȘI CREAȚELOR ÎN AȘTEPTARE

Există unele cheltuieli care privesc un întreg an calendaristic cum ar fi primele de asigurare, chirii, diverse impozite și taxe fiscale, diverse abonamente privind publicații radio și televiziune etc. Toate acestea se înregistrează în momentul angajării lor, de regulă, în conturile din clasa 6 „Conturi de cheltuieli”, după natura lor, la fel ca și alte cheltuieli, sau pot să fie înregistrate într-un cont de așteptare, de repartitie periodică.

Dacă însă bilanțul se întocmește la date intermediare exercițiului financiar, respectiv la date intermediare anului calendaristic, apar unele probleme privind delimitarea cotelor părți din cheltuielile anuale care privesc perioada ulterioară datei la care se întocmește bilanțul, până la 31 decembrie.

Mentținerea acestor cheltuieli în conturile din clasa 6 ar conduce la determinarea unor rezultate nereale, iar pe această cale ar fi încălcat principiul fidelității bilanțului.

Pe de altă parte, cheltuielile aferente lunilor sau zi-
lelor ulterioare întocmirii bilanțului, până la finele anului, nu pot fi delimitate în conturile care țin evidența cheltui-

lilor de repartizat pe mai multe exerciții, deoarece se referă (sînt imputabile) la exercițiul curent.

O situație asemănătoare poate să apară și în ceea ce privește veniturile încasate pe întreg anul, de regulă pe bază de abonament. Acestea pot să fie înregistrate în momentul încasării lor în creditul conturilor din clasa 7 „Conturi de venituri”, după natura lor, sau pot să fie înregistrate într-un cont de repartitie periodică a cheltuielilor și veniturilor în cursul exercițiului financiar.

În scopul delimitării cheltuielilor și veniturilor pe perioade interioare exercițiului financiar servesc conturile 488 „Conturi de repartitie periodică a cheltuielilor și veniturilor”.

În cadrul acestui grup de conturi se poate deschide cîte un cont pentru fiecare gen de cheltuieli și venituri, care, de regulă, sînt omogene.

Conturile de repartitie periodică a cheltuielilor se debitează cu ocazia efectuării cheltuielilor în corespondență cu conturile financiare din care se face plata, sau dacă au fost înregistrate în prealabil în conturile din clasa 6 „Conturi de cheltuieli” cu ocazia întocmirii bilanțului la perioade interioare exercițiului financiar, se înregistrează în corespondență cu conturile în care au fost înregistrate în momentul angajării lor, cu cotele aferente perioadei neexpire (pînă la finele anului).

Cheltuielile înregistrate în aceste conturi se pot include în cheltuielile curente (conturile din clasa 6) periodic, sub formă de abonament (eventual lunar) sau pot fi virate în totalitate în conturile de cheltuieli în funcție de natura lor, după redeschiderea conturilor pe baza bilanțului intermediar.

Conturile care țin evidența veniturilor de repartizat au o funcție contabilă de pasiv. Adică se creditează cu veniturile încasate sub formă de abonament, în corespondență cu conturile financiare sau pentru delimitarea veniturilor exercițiului financiar, de cele ale perioadelor următoare datei la care se întocmește bilanțul intermediar, în corespondență cu conturile de venituri în care au fost înregistrate la încasare.

Se debitează lunar cu cotele de venituri sub formă de abonament sau după redeschiderea conturilor pe baza bilanțului intermediar, în corespondență cu conturile de venituri după natura lor.

În grupa conturilor de așteptare este cuprins și *contul* 481 „*Conturi în așteptare de viramente*“. În realitate, așa cum rezultă și din denumire, se pot deschide mai multe conturi în așteptare de viramente.

Aceste conturi se utilizează în situația în care nu se cunosc toate elementele patrimoniale afectate de o operație economică. Ca de exemplu, dacă din extrasul de cont de la bancă rezultă că unui terț i s-a achitat o sumă, dar nu este clar cărui terț sau în ce scop. Este clar că se creditează 501 „Banca...“ dar nu este clar ce se va debita: un cont de furnizori sau un cont de cheltuieli, sau dacă este clar că se debitează un cont de cheltuieli nu este clar care cont anume. În acest caz pînă la clarificarea contului debitor plata se înregistrează într-un cont de așteptare, adică se va face formula:

481 „Conturi în așteptare de viramente”	×	
501 „Banca ...”		×

După clarificarea scopului în care s-a făcut plata, suma se virează din contul de așteptare în contul în care trebuie să se înregistreze, iar dacă presupunem că aceasta a fost o plată de dobînză, formula contabilă va fi următoarea:

661 „Cheltuieli privind dobînzile”	×	
481 „Conturi în așteptare de viramente”		×

În acest caz contul de așteptare a funcționat ca un cont activ, însă se pot ivi situații în care să funcționeze ca un cont de pasiv, atunci cînd nu este cunoscut elementul patrimonial creditor, ca, de exemplu: din factură rezultă că s-au livrat unui client bunuri în valoare de 40.000 lei, dar nu este clar dacă acestea au provenit din producție proprie sau au provenit din cumpărări (mărfuri), deci nu este clar dacă este vînzare de produse finite sau de mărfuri. Datorită acestei cauze livrarea va fi înregistrată astfel:

411 „Clienți”	40.000	
481 „Conturi în așteptare de viramente”		40.000

În acest exemplu s-a făcut abstracție de taxa pe valoarea adăugată sau de alte elemente ale facturii.

După clarificarea elementului patrimonial creditor, presupunînd că bunurile livrate erau mărfuri provenite

din cumpărări, se face înregistrarea privind viramentul astfel:

481 „Conturi în așteptare de viramente”	40.000	
705 „Vînzări de mărfuri”		40.000

În grupa conturilor de așteptare sînt cuprinse și *conturile* 485 „*Conturi de legătură a stabilimentelor și societăților de participare*“, conturi bifuncționale care se deschid atît în contabilitatea întreprinderilor cit și în cea a societăților de participare.

Pentru realizarea unor obiective deosebite, întreprinderile se pot asocia pentru a forma societăți comune de participare sau grupuri (grupuri de interes economic). La formarea societăților comune sau grupuri contribuie fiecare întreprindere cu active materiale și bănești, iar, pe de altă parte, întreprinderilor din grup le revin cote părți din realizările grupului.

Evidența decontărilor între întreprinderi și grup se ține cu ajutorul conturilor 485 „*Conturi de legătură a stabilimentelor și societăților de participare*“.

În contabilitatea fiecărei întreprinderi se deschide cîte un cont de legătură cu societatea de participare, care se debitează cu activele materiale și bănești puse la dispoziția societății și cu serviciile prestate în beneficiul acesteia. Se creditează cu activele materiale, bănești și cu serviciile de care beneficiază întreprinderea de la societate.

În aceste condiții contul de legătură poate avea fie sold debitor, fie sold creditor. Soldul debitor reprezintă o creanță față de societate, provenind din valorile mai mari puse la dispoziția societății față de cele primite de la aceasta. Soldul creditor indică faptul că întreprinderea a beneficiat de valori mai mari decît cele puse la dispoziția societății, deci soldul reprezintă o datorie.

În contabilitatea societăților se deschide cîte un cont de legătură cu fiecare întreprindere din grup, cu funcția contabilă identică cu cea a conturilor similare din contabilitatea întreprinderilor.

Conturile de legătură funcționează numai în cursul exercițiului financiar, iar soldurile debitoare sau creditoare la închiderea exercițiului sînt preluate (prin vi-

rament) de contul 458 „Asociați — operațiuni făcute în comun și în GIE“, urmînd ca regularizarea datoriilor sau creanțelor să se facă între întreprinderile asociate în grup.

5.11. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TERȚI

Ca urmare a riscurilor ce există în orice afacere, creanțele întreprinderilor pot fi supuse deprecierilor. Așa, de exemplu, există riscul de a nu putea fi încasată contravaloarea bunurilor livrate clienților ca urmare a insolvabilității, falimentului acestora. Tot ca urmare a insolvabilității celor în cauză pot fi depreciate creanțele față de debitori diverși.

Creanțele din relațiile cu grupul și asociații pot fi supuse de asemenea deprecierii ca urmare a rebutării unor afaceri în comun sau ca urmare a insolvabilității unor întreprinderi debitoare din cadrul grupului.

În situația în care deprecierea este ireversibilă, adică debitorul, asociatul din cadrul grupului sau clientul este declarat falit, creanța se anulează prin virarea ei la pierderi, adică în debitul contului 657 „Pierderi pe creanțe nerecuperabile“, în corespondență cu conturile adecvate de creanțe.

Există însă și o categorie distinctă de deprecieri reversibile, adică deprecieri care s-ar putea produce în viitor, dar apariția lor nu este sigură, ci numai probabilă.

Deprecierile reversibile se evaluează, de regulă, cu ocazia inventarierii patrimoniului întreprinderilor, iar inventarele se întocmesc în mod obligatoriu la finele fiecărui exercițiu financiar, ca o lucrare ce precede întocmirea bilanțului.

Cu aceste ocazii, dacă se apreciază că este posibil ca anumiți clienți, debitori sau asociați să nu-și poată onora datoriile, în totalitate sau în parte, se iau măsuri de prevedere.

Măsura de prevedere constă în constituirea de provizioane prin includerea în cheltuieli a probabilelor pier-

deri ce se vor produce în exercitiul următor ca urmare a unor pierderi inițiate în exercitiul care se încheie și constituirea unor rezerve (provizioane), avînd ca principăla menire amortizarea impactului eventualelor pierderi asupra situației financiare a întreprinderii.

Prin constituirea provizioanelor se realizează cel puțin un triplu efect asupra situației patrimoniale și anume:

1) Prin includerea provizioanelor în cheltuieli indirecte s-a diminuat beneficiul, iar pe această cale se micșorează datoria față de buget izvorînd din impozitul pe profit, precum și alte categorii ce decurg în urma repartizării beneficiilor. Întreprinderea apreciază că beneficiul real este cel rezultat în urma luării în considerare a deprecierilor reversibile;

2) Se creează o rezervă menită să diminueze efectul pierderilor viitoare asupra solvabilității și în general a situației financiare a întreprinderii;

3) Contribuie la realizarea principiului fidelității contabilității prin întocmirea unor bilanțuri în care se prezintă situația patrimonială a întreprinderii grevată și de probabile pierderi viitoare.

Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea conturilor de terți se ține cu ajutorul conturilor:

491 „Provizioane pentru deprecierea conturilor de clienți“;

495 „Provizioane pentru deprecierea conturilor de grup și asociați“ și

496 „Provizioane pentru deprecierea conturilor de debitori diverși“.

Toate sînt conturi rectificative de valori, adică ele rectifică valoarea creanțelor, iar după funcția contabilă sînt conturi de pasiv.

Aceste conturi se creditează cu ocazia constituirii provizioanelor în corespondență cu conturile de cheltuieli privind provizioanele pentru deprecieri după natura lor și anume:

— 6813 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere“ din operațiuni de exploatare;

— 6873 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere“, în cazul în care deprecierile se datorează unor operații extraordinare;

— 6863 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere“, în cazul deprecierii creanțelor din operațiuni

financiare cum ar fi: 463 „Creanțe pe cesiuni de titluri de plasament“, 464 „Creanțe pe cesiuni de instrumente de trezorerie“ etc.

Conturile de provizioane sînt reajustate la sfîrșitul fiecărui exercițiu financiar în funcție de situația concretă.

În situația în care provizioanele trebuie mărite ca urmare a creșterii depreciierilor; diferențele valorice se înregistrează la fel ca și constituirile în debitul conturilor de cheltuieli și în creditul conturilor adecvate naturii provizioanelor.

Deci constituirea unui provizion pentru deprecierea conturilor de terți, de 40.000 lei din operațiuni de exploatare, și ajustarea unui provizion (mărire) din operații extraordinare de lei 20.000 s-ar înregistra astfel:

6813 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere”	40.000	
6873 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere”	20.000	
491 „Provizioane pentru deprecierea conturilor de clienți”		60.000

Constituirea sau ajustarea unui provizion de 50.000 lei pentru deprecierea unei creanțe pe cesiuni de instrumente de trezorerie se înregistrează astfel:

6863 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere”	50.000	
496 „Provizioane pentru deprecierea conturilor de debitori diverși”		50.000

În cazul în care provizioanele trebuie micșorate sau anulate ca urmare a diminuării sau anulării depreciierilor, diferențele se înregistrează ca venituri din diminuarea provizioanelor. În acest scop se debitează conturile adecvate de evidență a provizioanelor, în corespondență cu conturile:

- 7813 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru depreciere“, din operații ordinare;
- 7873 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru depreciere“, din operațiuni extraordinare;
- 7863 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru devalorizări“, din operațiuni financiare.

Cu ocazia încasării creanțelor pentru care s-au constituit provizioane sau cu ocazia trecerii lor la pierderi

(657 „Pierderi pe creanțe nerecuperabile“), provizioanele pentru depreciere sînt anulate prin debitarea conturilor corespunzătoare în corespondență cu conturile de venituri din diminuarea provizioanelor mai sus prezentate.

Deci anularea unui provizion pentru deprecierea conturilor de terți din operații de exploatare sau ajustarea (micșorarea) sa, în valoare de 30.000 lei, ca urmare a încasării creanței sau a trecerii ei la pierderi se va înregistra astfel:

491 „Provizioane pentru deprecierea conturilor de clienți”	30.000	
7813 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru depreciere”		30.000

CAP. 6. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR FINANCIARE

6.1. CONȚINUTUL NOȚIUNII DE OPERAȚIUNI FINANCIARE

Operațiunile financiare au ca obiect fie primirea mijloacelor de finanțare a investițiilor sau a operațiunilor de exploatare, fie plasarea temporară a acestora. Ele cuprind:

- aportul de capital (autofinanțare) și subvențiile de echipamente;
- împrumuturile;
- creditele de trezorerie;
- disponibilitățile și gestiunea lor (banca, casa, valorile mobiliare de plasament);
- operațiuni diverse: operațiuni cu asociații, operațiuni de depozit și cauțiune, operațiuni cu statul.

Operațiunile financiare nu apar separat în planul de conturi. Găsim în schimb noțiunile de imobilizări financiare, datorii financiare, disponibilități.

După termenele de plată (scadența imediată) distingem în activ lichiditățile și în pasiv exigibilitățile imediate.

Lichiditățile cuprind:

— numerarul sau valorile asimilate și, în general, toate valorile care sînt imediat convertibile în numerar (disponibilități). Este vorba de casa, conturi bancare ordinare și efecte de primit la scadența imediată;

- bonurile care sînt rambursate în orice moment;
- conturile bancare la termen.

Exigibilitățile imediate se compun din datorii care, după natura lor, sînt imediat exigibile în numerar pentru totalul lor nominal (depozitele bancare și efectele de plată cu scadența imediată — 3 zile).

Elementele financiare în bilanț sînt repartizate în funcție de destinația lor în întreprindere în conturile următoare:

— împrumuturi și datorii asimilate, contul 16 „Alte împrumuturi și datorii asimilate“

— imobilizări financiare, contul 26 „Imobilizări financiare“

— conturi financiare 501 „Banca...“, 51 „Casa“, 53 „Titluri de plasament“, 54 „Instrumente de trezorerie“, 56 „Regii de avansuri și acreditive“

— veniturile și cheltuielile financiare, conturile: 76 „Venituri financiare“ și 66 „Cheltuieli financiare“

6.2. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR BĂNEȘTI ÎN NUMERAR

Întreprinderile își păstrează mijloacele bănești în numerar în casierie.

Urmărirea mișcării numerarului se face prin folosirea contului 51 „Casa“.

Contul 51 „Casa“ este un cont de activ și se debitează cu numerarul încasat de întreprindere și se creditează cu plățile efectuate în numerar.

Exemple de înregistrare contabilă:

1. — vânzare de mărfuri în numerar:

51 „Casa“		×	
705 „Vinzări de mărfuri“			×

2. — se plătește un efect comercial cu numerar:

404 „Efecte de plată pentru imobilizări“	×	
51 „Casa“		×

Contul 51 „Casa“ trebuie să prezinte fidel încasările și plățile în numerar pentru nevoile întreprinderii.

În acest scop, printre altele, întreprinderile vor lua măsuri contra spargerilor și furturilor prin:

— păstrarea în dulapuri speciale a formularelor cu regim special;

— ordonarea numerarului existent pe cupiuri;

- menținerea în casierie numai a numerarului în li-
mita stabilită, care să nu depășească totalul asigurat;
- ținerea jurnalului de casă.

În jurnalul de casă se înregistrează zilnic operațiunile pe bază de documente (bonuri de vânzare, benzi de înregistrare, borderouri depuse băncilor sau orice alt document justificativ de încasări și plăți care permit să se distingă operațiunile efectuate în numerar de acelea care se încasează sau se plătesc prin cecuri).

Soldul jurnalului de casă trebuie să prezinte numai numerarul existent.

6.3. CONTABILITATEA DISPONIBILITĂȚILOR BĂNEȘTI DEPUSE LA BĂNCI ȘI A DECONTĂRIILOR

Întreprinderile își deschid conturi la bănci prin intermediul cărora efectuează operațiuni de încasări și plăți din disponibilitățile bănești existente. Întreprinderile mari își pot deschide conturi la mai multe bănci. Pentru fiecare cont bancar la care sînt titulare se utilizează pentru reflectarea disponibilităților bănești cîte o subdiviziune distinctă a contului 50 „Bănci“, 501 „Conturi bancare — Banca A, Banca B, etc...“. Contul 501 intitulat „Conturi bancare“ este un cont de activ și se debitează cu mijloacele bănești încasate și se creditează cu folosirea mijloacelor bănești pentru efectuarea plăților.

Exemplificarea înregistrării operațiunilor efectuate prin bancă:

1. — depunerea numerarului la bancă:

501 „Banca ...”	×	
51 „Casa”		×

2. — încasare de la clienți a mărfurilor livrate:

501 „Banca ...”	×	
411 „Clienți”		×

3. — plata facturii furnizorului pe bază de cec sau alt document (efect comercial):

401 „Furnizori de bunuri și servicii”	×	
(404 „Efecte de plată pentru imobilizări”)	×	
501 „Banca ...”		×

4. — decontarea obligației față de stat:

441 „Stat — impozit pe profit”	×	
501 „Banca ...”		×

5. — ridicare de numerar de la bancă:

51 „Casa”	×	
501 „Banca ...”		×

6. — decontarea unor cumpărări de materiale:

600 „Materii prime consumate”	×	
501 „Banca ...”		×

7. — plata dobînzii pentru creditele primite de la bancă:

5098 „Dobînzii”	×	
501 „Banca ...”		×

Plățile prin bancă se efectuează numai pe baza ordinelor date de întreprindere.

Documentele de bază pentru înregistrarea operațiunilor bancare sînt: cambia, ordinul de plată, cecul etc.

Cambia este un înscris care se întocmește într-o formă specială prin care creditorul (trăgătorul) dă ordin debitorului său (trasul) să achite la o anumită dată (scadență) sau la prezentare o anumită sumă de bani și într-un anumit loc.

Cambia îndeplinește următoarele funcții:

— Funcția de credit pe termen scurt — care prezintă avantaje atît pentru creditor cît și pentru debitor, deoarece cumpărătorul obține mărfurile pe credit, obligîndu-se să le plătească la scadență prin semnătura de acceptare a cambiei. Vînzătorul fiind în posesia cambiei din partea cumpărătorului deține un titlu de credit pe baza căruia, dacă la scadență nu se face plata (adică nu se încasează de la cumpărător) îl execută pe cumpărător printr-o procedură simplă. Creditorul poate sconta

cambia și înainte de scadență la o bancă comercială, folosind mecanismul girului.

— Funcția de instrument de plată care constă în predarea de către debitor a unei cambii creditorului său, iar acesta din urmă poate să o predea unei bănci și pe calea scontului să primească suma solicitată.

Plata mărfurilor prin intermediul cambiei prezintă următoarele particularități:

— transmiterea cambiei prin gir este o operație simplă și rapidă;

— beneficiarul este sigur de încasare prin acceptarea cambiei de către tras, precum și prin garanția solidară dată de giranți;

— debitorul emitent al cambiei se eliberează de obligație numai după plata efectivă efectuată la scadență.

În toate cazurile în care cambia servește ca mijloc de plată, operația se efectuează la valoarea nominală mai puțin dobânda pentru perioada de timp de la efectuarea operației pînă la scadență.

— Funcția de mișcare a capitalului fie în cadrul unei țări, fie dintr-o țară într-alta.

Mișcarea capitalurilor pe termen scurt prin intermediul cambiei este determinată în majoritatea cazurilor de intenția obținerii unui câștig mai mare, fie pe calea dobânzilor, fie pe calea cursurilor valutare.

Pe lângă cambia comercială se mai utilizează și cambiiile financiare emise de comercianți sau industriași, în vederea obținerii unui credit bancar. Emitentul predă cambia la bancă, iar banca acordă pe baza ei un credit emitentului, păstrînd cambia în portofoliu pînă la scadență. Cambia poate fi înlocuită la scadență cu alta, în cazul în care se intenționează prelungirea creditului.

Biletul la ordin este un înscris prin care o persoană numită emitent se obligă expres și necondiționat să plătească într-un anumit loc și la o dată precis stabilită, o sumă de bani datorată unei persoane, numită beneficiar.

Biletul la ordin este un instrument de plată și un titlu de credit ce se transmite prin andosare.

Spre deosebire de cambie, la biletul la ordin participă numai două persoane și anume:

— emitentul care corespunde trăgătorului din cambie, dar aici nu dă ordin, nu garantează plata, ci se obligă direct să plătească o sumă determinată de bani;

— beneficiarul care devine creditor.

Cecul este un instrument de plată la îndemîna titularilor de conturi bancare cu disponibil corespunzător în aceste conturi. Cecul este emis de titular pe un formular special eliberat de bancă. La cerere, banca eliberează titularului de cont un carnet de cec. Emitentul completează formularul în sensul că dă dispoziție băncii (trasul) să achite din contul său la vedere suma înscrisă pe cec, fie la ordinul titularului contului, fie la ordinul unui terț indicat, fie la ordinul purtătorului.

Cecul poate circula, schimbîndu-și beneficiarul prin operația numită andosare sau gir, ca și cambia.

În afară de cecul obișnuit mai există *cecul certificat* prin care banca la care se află contul certifică existența în cont a unui disponibil suficient pentru onorarea cecului, blocînd (indisponibilizînd) de obicei suma necesară.

Cecul barat prin două linii paralele trase pe fața formularului nu poate fi achitat decît unei bănci sau unui titular de cont la bancă asupra căruia a fost tras.

Cecul de călătorie emis cu valoare fixă, imprimat de banca emitentă cu ajutorul căruia călătorii pot obține suma necesară efectuării cheltuielilor de călătorie.

Cecul poștal destinat să faciliteze plățile în localitățile unde nu există filiale ale băncilor asupra cărora sînt emise cecurile și unde plata se efectuează la oficiul poștal respectiv.

Majoritatea cheltuielilor și veniturilor bancare sînt cunoscute de întreprindere prin extrasul de cont.

Periodic întreprinderea primește de la banca sa un extras de cont, prin care se verifică concordanța între mișcări și sold cu cele înregistrate în contul 501 „Banca...” deschis în întreprindere.

Are loc un punctaj prin care se descoperă diferențele care pot proveni din:

— erori sau omisiuni, fie din partea băncii, fie din partea întreprinderii;

— cecuri emise de terți și neprezentate la încasare de către beneficiari;

— viramente în favoarea întreprinderii neplătite, dobînzii diverse, cheltuieli, comisioane care nu au fost avizate.

Pentru disponibilitățile bănești existente în conturile bancare, întreprinderile primesc bonificații (dobânzi). Acestea se înregistrează la sfârșitul exercițiului în contul 508 „Dobânzi”, cont de activ.

Contul 508 „Dobânzi” se debitează cu bonificațiile cuvenite întreprinderii pentru mijloacele bănești aflate în bănci și se creditează cu primirea bonificațiilor de la bănci.

Exemple de înregistrări contabile:

1. — reflectarea bonificațiilor cuvenite întreprinderii (la sfârșitul exercițiului):

508 „Dobânzi”	×	
768 „Alte venituri financiare”		×

2. — încasarea bonificațiilor de la bănci:

501 „Banca ...”	×	
508 „Dobânzi”		×

6.4. CONTABILITATEA CREDITELOR BANCARE CURENTE

Întreprinderile primesc de la bănci credite pe termen scurt în cazul lipsei mijloacelor bănești (lichiditățile din conturile curente de la bancă).

Creditele se urmăresc cu ajutorul contului 509 „Ajutoare bancare curente”. Contul 509 „Ajutoare bancare curente” se dezvoltă pe următoarele subconturi operaționale:

5091 „Suma în principal”
5092 „Efecte scontate neexpirate”
5098 „Dobânzi”

Contul 5091 „Suma în principal” este un cont de surse împrumutate, un cont de pasiv. Se creditează cu primirea de la bancă a creditelor și se debitează cu rambursările efectuate.

Pentru creditele primite, întreprinderea datorează băncii dobândă și alte comisioane pe care le înregistrează în conturile 5098 „Dobânzi”, 623 „Servicii bancare”, 661

„Cheltuieli privind dobânzile”. Contul 5098 „Dobânzi” este un cont de pasiv, se creditează cu dobânzile neexpirate la închiderea exercițiului și se debitează cu plata dobânzilor la scadența definitivă.

Formulele contabile sînt următoarele:

1. — primirea creditului de la bancă:

501 „Banca ...”	×	
509 „Ajutoare bancare curente”		×

2. — rambursarea creditului la scadență:

509 „Ajutoare bancare curente”	×	
501 „Banca ...”		×

3. — reflectarea dobânzii cuvenite băncii pentru creditele primite:

661 „Cheltuieli privind dobânzile”	×	
5098 „Dobânzi”		×

4. — plata dobânzii:

5098 „Dobânzi”	×	
501 „Banca ...”		×

Întreprinderile pot primi de la bancă credite și pentru mobilizarea creanțelor economice.

Prin acest procedeu sînt regrupate mai multe creanțe ale întreprinderii într-un singur bilet la ordin pe care îl depune la banca sa (care este scontat de bancă).

Biletele la ordin se înregistrează în creditul contului 509 „Ajutoare bancare curente” — 5092 „Efecte scontate neexpirate” în corespondență cu debitarea conturilor: 501 „Banca ...”, 661 „Cheltuieli privind dobânzile”, 6285 „Cheltuieli pe efecte”.

La scadența fiecărui bilet pentru avizele primite de la bănci, contul 5092 „Efecte scontate neexpirate” se soldează.

Formulele contabile sînt următoarele:

1. — se înregistrează efectele scontate depuse la bancă:

4128 „Efecte scontate neexpirate”	×	
4121 „Efecte de primit”		×

2. — se încasează efectele scontate de bancă:

501 „Banca ...”	×	
661 „Cheltuieli privind dobânzile”	×	
6285 „Cheltuieli pe efecte”	×	
5092 „Efecte scontate neexpirate”		×

3. — pe baza avizelor primite de la bancă se soldează contul 5092 „Efecte scontate neexpirate”.

5092 „Efecte scontate neexpirate”	×	
4128 „Efecte scontate neexpirate”		×

6.5. CONTABILITATEA TITLURILOR DE PLASAMENT

Planul de conturi le definește ca titluri achiziționate în vederea realizării unui câștig.

Întreprinderea cumpărătoare a titlurilor caută în acest caz fie utilizarea temporară a trezoreriei sale în vederea conservării valorii sale, fie rentabilitatea plasamentului său prin percepția unui venit (dividende, dobânzi) sau prin realizarea unui plus de valori când se revind. Acest plasament care poate fi tranzitoriu sau permanent, speculativ sau nespeculativ, nu are ca obiect asigurarea unei influențe particulare asupra societății emitente de titluri. Poate să influențeze, de exemplu, cumpărarea de acțiuni destinate a fi revândute, dacă crește afacerea sau să cumpere obligațiuni care au randament ridicat.

Titlurile de plasament se urmăresc cu ajutorul conturilor:

- 531 „Titluri imediat negociabile”
- 533 „Alte titluri de plasament”

Conturile 531 „Titluri imediat negociabile” și 535 „Alte titluri de plasament” sînt conturi de mijloace financiare și de activ. Aceste conturi se debitează cu titlurile negociate la preț de achiziție în corespondență cu conturile de clienți sau de trezorerie și se creditează la cesiunea titlurilor de plasament.

În cazul în care valoarea nominală a titlului este decontată parțial, valoarea totală se înscrie în debitul conturilor: 531 „Titluri imediat negociabile” și 535 „Alte

titluri de plasament”, partea nenominalizată se înregistrează în creditul contului 539 „Vărsăminte rămase de efectuat pe titlurile de plasament neachitate”.

La sfîrșitul anului titlurile de plasament sînt evaluate la valoarea lor de piață. În cazul în care există diferență între costul de achiziție la care figurează titlurile în contabilitate și valoarea de piață, acestea se înregistrează în:

— debitul contului 531 „Titluri imediat negociabile” în contrapartidă cu contul 765 „Plus — valori pe titluri de plasament” dacă este vorba de diferență în plus;

— creditul contului 531 „Titluri imediat negociabile” în corespondență cu contul 665 „Minus — valori pe titluri de plasament”, dacă este vorba de o diferență în minus.

Pentru deprecierea titlurilor de plasament se constituie provizioane, care se înregistrează în debitul contului 6863 „Cheltuieli privind provizioane pentru depreciere” și creditul contului 593 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament.”

Exemplificarea operațiunilor privind titlurile de plasament:

1. — Întreprinderea achiziționează din disponibilitățile bănești titluri de 500.000 de la societatea X:

531 „Titluri imediat negociabile”	500.000	
501 „Banca ...”		500.000

2. — De la societatea Y în curs de constituire se achiziționează titluri pentru o sumă nominală de 300.000. Întreprinderea trebuie să achite 50% din obligație în termen de 60 de zile:

535 „Alte titluri de plasament”	300.000	
465 „Datorii pe achiziții de titluri de plasament”		150.000
539 „Vărsăminte rămase de efectuat pe titluri de plasament neachitate”		150.000

3. — La termenul prevăzut întreprinderea achită suma angajată:

465 „Datorii pe achiziții de titluri de plasament”	150.000	
501 „Banca ...”		150.000

4. — Titlurile de la societatea Y sînt în totalitate eliberate și întreprinderea achită direct soldul prin cec bancar:

539 „Vărsăminte rămase de efectuat pe titluri de plasament neachitate”	150.000	
501 „Banca ...”		150.000

5. — La sfîrșitul anului, prețul de piață al titlurilor imediat negociabile este estimat la 540.000. Față de costul de achiziție de 500.000 rezultă o diferență în plus de 40.000:0/0

531 „Titluri imediat negociabile”	40.000	
765 „Plus — valori pe titluri de plasament”		40.000

6. — Societatea Y de la care întreprinderea a achiziționat titluri de 300.000, pentru un moment nu a răspuns speranțelor. Pentru precauție, întreprinderea constituie un provizion pentru depreciere de 5%:

6863 „Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru depreciere”	15.000	
593 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament”		15.000

Titlurile de plasament pot fi vîndute.

Vînzarea titlurilor de plasament este considerată ca o operație financiară, care determină:

— constatarea (stabilirea) prețului de vînzare (cesiune);

— ieșirea titlurilor din patrimoniul întreprinderii și anularea valorii sale contabile.

Eventualele diferențe între prețul de vînzare și valoarea contabilă constituie un rezultat al cesiunii (plus — valoare sau minus — valoare).

Vînzarea titlurilor de plasament se înregistrează în creditul conturilor: 531 „Titluri imediat negociabile” sau 535 „Alte titluri de plasament” la preț de cesiune și în debitul conturilor 463 „Creanțe pe cesiuni de titluri de plasament”, 501 „Banca ...”, 51 „Casa”.

Dacă există diferență între prețul de cesiune și costul de achiziție, acesta se înregistrează în:

— debitul contului 665 „Minus — valori pe titluri de plasament” cînd cesiunea este generatoarea unei pierderi (prețul de cesiune este inferior costului de achiziție);

— creditul contului 765 „Plus — valori pe titluri de plasament” cînd cesiunea este generatoarea unui profit (prețul de cesiune este superior costului de achiziție).

În același timp se înregistrează și anularea provizioanelor pentru depreciere (credit cont 7863 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru devalorizări” și debit cont 593 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament”).

Înregistrările contabile sînt următoarele:

1. — Întreprinderea revinde titlurile pe care le deține de la societatea X — prețul de achiziție este de 200.000, iar cel de cesiune de 190.000. Prețul va fi achitat peste 3 luni:

463 „Creanțe pe cesiuni de titluri de plasament”	190.000	
665 „Minus — valori pe titluri de plasament”	10.000	
535 „Alte titluri de plasament”		200.000

2. — În cazul în care prețul de cesiune este superior costului de achiziție:

463 „Creanțe pe cesiuni de titluri de plasament”	×	
531 „Titluri imediat negociabile”		×
535 „Alte titluri de plasament”		×
765 „Plus — valori pe titlurile de plasament”		×

3. — Se anulează provizionul constituit asupra titlurilor de plasament vîndute:

593 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament”	×	
7863 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru devalorizări”		×

Întreprinderile posesoare de titluri de plasament primesc pentru acestea dobînzii. Urmărirea dobînzilor cuate pentru titlurile de plasament se face cu ajutorul contului 538 „Dobînzii”. Este un cont de activ. Se debitează cu dobînda aferentă titlurilor de plasamente aflate în posesia întreprinderii și se creditează la scadență cu dobînda încasată.

Inregistrările contabile sînt următoarele:
— pentru dobînda cuvenită întreprinderii:

538 „Dobinzi” (Titluri de plasament)	×	
768 „Alte venituri financiare”		×

— la încasarea dobînzii:

501 „Banca ...”	×	
538 „Dobinzi” (Titluri de plas.)		×

Acțiunile proprii sau părți proprii

Acțiunea este o hîrtie de valoare, care constituie titlul ce atestă participarea la capitalul unei societăți și care îi dă deținătorului dreptul să primească dividende.

Fiind înscrisuri de valoare, legate de capitalul unei anume societăți comerciale, acțiunile se află într-un proces permanent de vînzare, cumpărare, negociere, renegociere etc.

Scopul acestui proces este obținerea de capital suplimentar sau diminuarea celui existent în funcție de necesitățile firmei, specularea la bursă a oscilațiilor de curs ale acțiunilor societăților comerciale emitente.

Urmărirea emiterii, circulației și retragerii acțiunilor se face cu ajutorul contului 537 „Acțiuni proprii sau părți proprii”. Este un cont de activ, care se debitează cu valoarea acțiunilor proprii răscumpărate la cererea posesorilor sau din proprie inițiativă și se creditează cu valoarea acțiunilor vîndute, anulate etc.

Înregistrarea contabilă a cumpărării acțiunilor la preț de achiziție este următoarea:

537 „Acțiuni proprii sau părți proprii”	×	
51 „Casa”		×
501 „Banca ...”		×

În cazul cesiunii acțiunilor, în afara reflectării ieșirii acțiunilor se mai înregistrează și eventualele diferențe între valoarea de cesiune și valoarea lor de cumpărare.

Diferența se înregistrează fie în contul 765 „Plus — valori pe titluri de plasament”, fie în contul 665 „Minus — valori pe titluri de plasament”.

Înregistrarea contabilă pentru reflectarea cesiunii de acțiuni (în cazul unei diferențe în plus):

501 „Banca ...”	×	
463 „Creanțe pe cesiuni de titluri de plasament”		×
537 „Acțiuni proprii sau părți proprii”		×
765 „Plus — valori pe titluri de plasament”		×

6.6. CONTABILITATEA INSTRUMENTELOR DE TREZORERIE

Întreprinderile doritoare de procurare de fonduri pe termen mediu pot să folosească instrumentele de trezorerie.

În categoria instrumentelor de trezorerie intră bonurile de casă, certificatele de depozit.

Bonul de casă este un înscris unilateral, constînd în angajamentul de a plăti o sumă de bani la scadență. Ele sînt emise zi de zi succesiv și pe măsura nevoilor întreprinderii emitente. Corespunde mult efectelor de comerț. Certificatele de depozit sînt emise prin instituțiile de credit pentru primirea fondurilor la vedere sau mai puțin de doi ani. Ele pot să aibă și durată scurtă (mai puțin sau egală cu 10 zile).

Urmărirea gestionării instrumentelor de trezorerie se face cu ajutorul conturilor:

541 „Instrumente de trezorerie imediat negociabile”

545 „Alte instrumente de trezorerie”

Aceste conturi sînt conturi de activ și se debitează cu costul de achiziție la procurarea instrumentelor de trezorerie, care asigură lichiditatea și securitatea tranzacțiilor și se creditează la vînzarea acestora.

Înregistrarea contabilă a procurării instrumentelor de trezorerie este următoarea:

541 „Instrumente de trezorerie imediat negociabile”	×	
545 „Alte instrumente de trezorerie”		×
501 „Banca ...”		×
466 „Datorii pe achiziții de instrumente de trezorerie”		×

— La sfârșitul perioadei de gestiune, în cazul existenței unei diferențe între valoarea de piață a instrumentelor și valoarea cu care figurează ele în contabilitate, aceasta este înregistrată în:

— debitul contului 541 „Instrumente de trezorerie imediat negociabile” în contrapartidă cu contul 768 „Alte venituri financiare” în cazul unei diferențe în plus (plus — valori);

— creditul contului 541 „Instrumente de trezorerie imediat negociabile” în contrapartidă cu contul 668 „Alte cheltuieli financiare” în cazul unei diferențe în minus (minus — valori).

Înregistrările contabile privind diferențele de preț sînt:

— pentru diferența în plus:

541 „Instrumente de trezorerie imediat negociabile”	x	
768 „Alte venituri financiare”		x

— pentru diferența în minus:

668 „Alte cheltuieli financiare”	x	
541 „Instrumente de trezorerie imediat negociabile”		x

La cesiunea instrumentelor de trezorerie se constituie creanța în contul 464 „Creanțe pe cesiuni de instrumente de trezorerie” în corespondență cu contul 541 „Instrumente de trezorerie imediat negociabile”.

Dacă la cesiune există diferență între prețul de cesiune și valoarea de intrare a instrumentelor, aceasta se înregistrează în conturile 668 „Alte cheltuieli financiare” (în caz de minus de valoare de cesiune), 768 „Alte venituri financiare”, dacă este vorba de plus-valori de cesiune.

Înregistrările contabile privind cesiunea instrumentelor de trezorerie sînt:

— în caz de minus de valoare de cesiune:

464 „Creanțe pe cesiuni de instrumente de trezorerie”	x	
668 „Alte cheltuieli financiare”	x	
541 „Instrumente de trezorerie imediat negociabile”		x

— în caz de plus-valori de cesiune:

464 „Creanțe pe cesiuni de instrumente de trezorerie”	x	
768 „Alte venituri financiare”		x
541 „Instrumente de trezorerie imediat negociabile”		x

6.7. CONTABILITATEA ALTOR OPERAȚIUNI FINANCIARE (AVANSURI, ACREDITIVE, VIRAMENTE INTERNE)

Avansurile și acreditivele

Întreprinderile pot acorda avansuri administratorilor subunităților pentru efectuarea anumitor lucrări. Administratorii fructifică avansurile cu cheltuielile efectuate.

Pentru efectuarea plăților create în cadrul diferitelor tranzacții de vânzare-cumpărare de mărfuri, în condițiile în care părțile nu au încredere una în cealaltă se folosește acreditivul.

În contractul încheiat între părți se prevede ca plata prețului mărfii să se facă prin acreditiv, cu precizarea băncii la care va fi domiciliat și a documentelor care trebuie să fie prezentate de vânzător pentru încasarea prețului mărfii.

Cumpărătorul trimite băncii, alese de comun acord, o scrisoare de deschidere a acreditivului în favoarea vânzătorului. În scrisoare se prevede că acreditivul este irevocabil, adică nu poate fi anulat de nici una din părțile implicate pentru nici un motiv.

Banca care a deschis acreditivul informează pe vânzător, prin intermediul băncii corespondente, despre deschiderea acreditivului, cu precizarea sumei și a termenului de valabilitate.

Vânzătorul prezintă băncii, care l-a avizat, documentele comerciale indicate în contractul de vânzare-cumpărare, spre încasarea prețului mărfii nominalizate prin acreditiv.

Banca plătește vânzătorului valoarea mărfurilor, în măsura în care documentele prezentate corespund cu instrumentele primite de la cumpărător, apoi remite cum-

părătorului prin intermediul băncii unde acreditivul a fost deschis documentele comerciale, cu mențiunea că s-a efectuat plata. Pe această bază cumpărătorul intră în proprietatea mărfurilor.

Pentru urmărirea acordării și folosirii avansurilor date administratorilor și a acreditivelor deschise la bancă se utilizează contul 56 „Regii de avansuri și acreditive”. Acest cont este de mijloace financiare și după funcția contabilă un cont de activ. Se debitează cu avansurile acordate și acreditivele deschise la bănci și se creditează cu justificarea folosirii avansurilor și a acreditivelor.

Înregistrările contabile sînt următoarele:

1. — Se avansează administratorului șantierului din localitatea X o sumă de 400.000 lei:

56 „Regii de avansuri și acreditive”	400.000	
501 „Banca ...”		400.000

2. — Administratorul justifică avansul cu cheltuielile efectuate de 350.000 lei (remunerarea personalului) și cu restituirea sumelor nefolosite:

641 „Cheltuieli de personal”	350.000	
501 „Banca ...”	50.000	
54 „Regii de avansuri și acreditive”		400.000

3. — Se deschide un acreditiv de 1.000.000 lei pentru decontarea mărfurilor trimise de furnizorul Y:

54 „Regii de avansuri și acreditive”	1.000.000	
501 „Banca ...”		1.000.000

4. — Se decontează din acreditiv documentele trimise de furnizor, 950.000 lei:

401 „Furnizori de bunuri și servicii”	950.000	
54 „Regii de avansuri și acreditive”		950.000

5. — Se primesc mărfurile de la furnizorul Y pentru care documentele s-au decontat din acreditiv:

35 „Stocuri de mărfuri”	950.000	
401 „Furnizori de bunuri și servicii”		950.000

6. — Se restituie întreprinderii acreditivul nefolosit:

501 „Banca ...”	50.000	
54 „Regii de avansuri și acreditive”		50.000

Viramentele interne

Viramentele interne cuprind relațiile de decontare dintre diferite trepte organizatorice ale întreprinderii: unitate, subunitate. Prezintă următoarele caracteristici:

— se înregistrează atât în contabilitatea unității debitoare, cît și în a celei creditoare;

— se utilizează același cont în ambele unități, la una se debitează, iar la cealaltă se creditează și invers;

— sumele înregistrate în cele două conturi sînt egale și privesc aceeași perioadă de gestiune;

— la sfîrșitul perioadei prin centralizare la unitatea organizatorică superioară, soldurile conturilor respective se anulează reciproc.

Reflectarea operațiunilor care exprimă relațiile de decontare create se face cu ajutorul contului 58 „Viramente interne”. În acest cont se înregistrează și viramentele de fonduri dintr-un cont de disponibilitate (casă sau bancă) în alt cont de disponibilități (casă sau bancă) ale subunităților.

Pentru viramentele interne între conturile bancare ale întreprinderii, o primă înregistrare este aceea a emiterii ordinului de virament al băncii A, iar a doua este înregistrarea recepției avizului de creditare de la banca B.

Înregistrările contabile sînt următoarele:

1. Se virează o sumă de către Banca A Băncii B:

58 „Viramente interne”	×	
50 „Banca A”		×

2. Se înregistrează recepția avizului de credit al Băncii B pentru suma primită:

50 „Banca B”	×	
58 „Viramente interne”		×

În contul 58 „Viramente interne” se mai înregistrează și operațiunile care fac obiectul unei consemnări în mai multe registre auxiliare.

6.8. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR PENTRU DEPRECIEREA TITLURILOR DE PLASAMENT ȘI A INSTRUMENTELOR DE TREZORERIE

Întreprinderile constituie provizioane pentru activitatea financiară, în vederea acoperirii riscurilor aferente angajamentelor financiare, cu respectarea criteriilor prudenței, sincerității și buneii cuviințe.

Contabilitatea provizioanelor pentru activitatea financiară se realizează cu ajutorul conturilor:

593 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament“

594 „Provizioane pentru deprecierea instrumentelor de trezorerie“

Aceste conturi au funcție contabilă de pasiv. Se creditează la constituirea provizioanelor prin debitarea contului 6863 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere“

La sfârșitul exercițiului provizioanele constituite se înregistrează astfel:

— când suma provizioanelor trebuie mărită pentru acoperirea depreciilor estimate se fac aceleași înregistrări contabile ca și la constituirea lor în cursul exercițiului;

— când suma provizioanelor trebuie diminuată ca urmare a diminuării depreciilor, se debitează conturile de provizioane prin creditul contului 786 „Venituri financiare din diminuarea provizioanelor“ — subdiviziunea 7863 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru devalorizări“.

La data cesiunii elementelor financiare, provizionul pentru depreciere, anterior constituit, este trecut în creditul contului 786 „Venituri financiare din diminuarea provizioanelor“.

Înregistrările contabile privind constituirea și folosirea provizioanelor este următoarea:

1. pentru constituirea provizioanelor aferente titlurilor de plasament:

6863 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere“

593 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament“

×

×

2. pentru constituirea provizioanelor aferente instrumentelor de trezorerie:

6863 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere“

594 „Provizioane pentru deprecierea instrumentelor de trezorerie“

×

×

3. pentru micșorarea sau anularea provizioanelor:

593 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament“

594 „Provizioane pentru deprecierea instrumentelor de trezorerie“

7863 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru devalorizări“

×

×

×

CAP. 7. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR

7.1. CONCEPTUL DE CHELTUIELI ȘI VENITURI

În concepția franceză, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor și veniturilor nu presupune așteptarea efectivă a plății pentru cheltuieli sau încasarea efectivă a sumelor ce reprezintă venituri.

Cheltuielile sînt reprezentate de totalitatea operațiunilor economice care afectează patrimoniul întreprinderii, prin diminuarea activului, cum ar fi, de exemplu, consumul de materiale sau prin mărirea pasivului, ca de exemplu, contabilizarea facturii pentru utilitățile primite (apă, gaze, curent electric) dacă în prealabil se înregistrează obligația de plată.

Veniturile sînt reprezentate de totalitatea operațiilor economice care afectează patrimoniul întreprinderii prin mărirea activului, dacă se înregistrează în prealabil dreptul asupra clienților, sau prin diminuarea pasivului cum ar fi, de exemplu, cazul diminuării provizioanelor, dacă acestea rămîn fără obiect.

Particularitățile cheltuielilor și veniturilor reflectate de contabilitatea generală franceză impun o anumită clasificare a lor, deosebită față de cea adoptată în teoria și practica contabilă din țara noastră și anume:

a) Cheltuieli și venituri angajate, respectiv, cu plata diferită în timp față de momentul înregistrării lor, motiv pentru care se înscriu în corespondență cu un cont de terți, respectiv furnizori sau clienți.

b) Cheltuieli și venituri constatate în momentul plăților, respectiv, încasărilor, caz în care se înregistrează în corespondență cu conturile financiare, de trezorerie.

c) Cheltuieli și venituri contabile calculate pentru a estima deprecierea definitivă sau latentă, fără a angaja o plată sau încasare, cum este cazul cheltuielilor și veniturilor privind amortizările și provizioanelor.

Sfera de cuprindere a cheltuielilor și veniturilor va fi mai pregnant pusă în evidență cu ocazia tratării modului de organizare a contabilității acestora.

7.2. MODALITĂȚI DE ORGANIZARE A CONTABILITĂȚII CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR

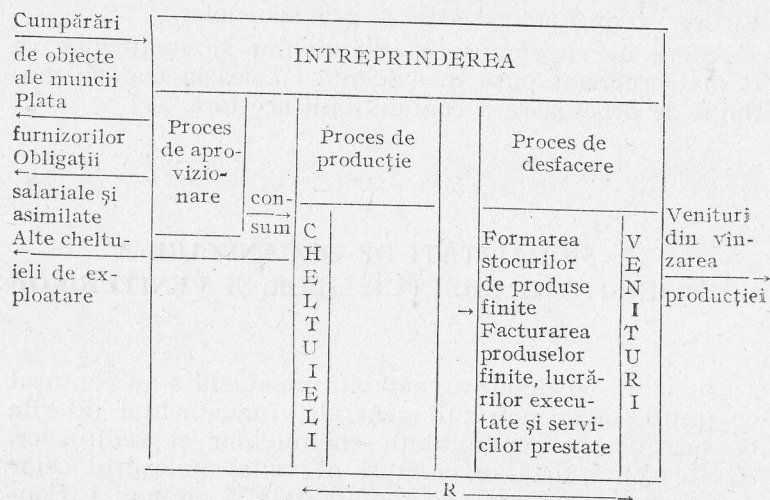
În teoria și practica contabilă mondială s-au conturat cel puțin două concepții generale, fundamental diferite de organizarea contabilității cheltuielilor și veniturilor. Aceste concepții s-au creat și dezvoltat în cadrul celor două sisteme generale de contabilitate și anume: 1. Contabilitatea integrată și 2. Contabilitatea în dublu circuit.

1. *Contabilitatea integrată*, specifică, în principal, țărilor est-europene în perioada de economie supercentralizată, controlată cvasiintegrat de către stat, reflectă cheltuielile și veniturile pe baza următoarelor relații de echilibru:

$$\boxed{\begin{array}{l} \text{Cheltuieli de pro-} \\ \text{ducție ale perioa-} \\ \text{dei (C}_p\text{)} \end{array}} \pm \boxed{\begin{array}{l} \text{Rezultatele peri-} \\ \text{oadei} \\ \text{(R)} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{l} \text{Veniturile perioa-} \\ \text{dei din vânzarea} \\ \text{producției (V}_p\text{)} \end{array}}$$

În această concepție, sînt considerate, în general, cheltuieli numai consumurile efectuate respectiv venituri numai încasările obținute din vânzarea producției activității de exploatare. Sînt excluse din cheltuieli și venituri, cheltuielile și veniturile financiare și extraordinare. Justificarea acestor excluderi are la bază interdicția impusă de fostele state cu economie centralizată unităților economice de a organiza, desfășura și practica tranzacții financiare, precum și de a nu se reorganiza și reprofila pe baze economice numai prin dispoziții administrative.

Această concepție de organizare a contabilității cheltuielilor și veniturilor se poate reprezenta schematic conform următorului model:



2. Contabilitatea în dublu circuit este specifică țărilor vest-europene, cu economie de piață dezvoltată.

Cele două componente ale contabilității în dublu circuit, respectiv: 1. contabilitatea generală și 2. contabilitatea analitică, reflectă cheltuielile și veniturile în mod diferit. Astfel, contabilitatea generală reflectă cheltuielile și veniturile din momentul angajării lor, pe baza următoarei relații de echilibru:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Stocuri la începutul perioadei} \\ \hline (S_i) \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{Cheltuielile totale ale perioadei} \\ \hline (C_t) \\ \hline \end{array} \pm \begin{array}{|c|} \hline \text{Rezultatele perioadei} \\ \hline (R) \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Veniturile totale ale perioadei} \\ \hline (V_t) \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{Stocurile la sfârșitul perioadei} \\ \hline (S_f) \\ \hline \end{array}$$

Conform acestei concepții sint considerate componente ale cheltuielilor următoarele:

1) Cumpărările de obiecte ale muncii din momentul nașterii obligației de plată; acestora fiindu-le asimilate și variația stocurilor de cumpărări de la sfârșitul exercițiului financiar față de cel de la începutul acestuia;

2) Obligațiile salariale și celelalte obligații asimilate din momentul nașterii lor;

3) Orice alte plăți generate de activitatea de exploatare curentă, de participarea la tranzacțiile financiare, precum și de activitățile concepționale legate de reorganizarea sau schimbarea profilului de activitate;

4) Amortizările aferente depreciilor ireversibile a imobilizărilor și provizioanele pentru acoperirea riscurilor de depreciere reversibilă a tuturor elementelor patrimoniale.

5) Impozitul pe profit.

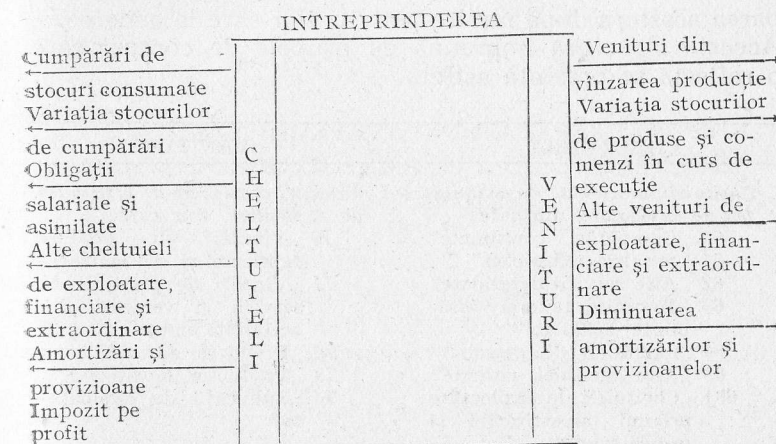
În structura veniturilor se cuprind următoarele componente:

a) Toate încasările din vânzarea produselor fabricate, mărfurilor vândute, lucrărilor executate și serviciilor prestate din momentul nașterii dreptului de a le încasa; acestora fiindu-le asimilate și variația stocurilor de produse fabricate și comenzi în curs de execuție de la finele exercițiului financiar față de cele de la începutul acestuia.

b) Alte venituri generate de activitatea de exploatare curentă, din participarea la tranzacții financiare sau din activități excepționale;

c) Diminuări ale amortizărilor și provizioanelor create în exercițiul financiar anterior în măsura în care acestea au rămas fără obiect.

Schematic această concepție de organizare a contabilității generale a cheltuielilor și veniturilor se prezintă astfel:



Organizarea contabilității generale a cheltuielilor și veniturilor bazată pe relația de echilibru: $S_i + C_i \pm R = V_i + S_f$ va face obiectul tratării din paragrafele următoare.

7.3. STRUCTURI DE CHELTUIELI ȘI VENITURI REFLECTATE ÎN CONTABILITATEA GENERALĂ

În sistemul de contabilitate în dublu circuit, contabilitatea generală reflectă cheltuielile și veniturile într-o structură bazată pe natura lor economică. În acest sens Planul contabil general francez a instituit clase de conturi distincte, respectiv clasa 6 „Conturi de cheltuieli” și clasa 7 „Conturi de venituri”, prin care se asigură reflectarea tuturor categoriilor de cheltuieli și venituri, structurate după natura lor economică, de la cele mai complexe grupări pînă la nivelul elementelor primare.

Gruparea și delimitarea cheltuielilor și veniturilor pe locuri de cheltuieli sau pe centre de responsabilitate nu face obiectul contabilității generale, ci a contabilității de gestiune sau de exploatare.

Cea mai generală structură a cheltuielilor și veniturilor reflectate în contabilitatea generală constă în gruparea acestora după natura activităților care le generează. Această structură împreună cu grupele de conturi care o reflectă se prezintă astfel:

CHELTUIELI	VENITURI
I. <i>Cheltuieli ocazionate de activitatea de exploatare, din care:</i>	I. <i>Venituri ocazionate de activitatea de exploatare, din care:</i>
60 „Cumpărări consumate”	70 „Vinzări de produse fabricate și de mărfuri”
61 „Servicii exterioare”	71 „Vinzări de prestații de servicii și venituri din activități anexe”
62 „Alte servicii exterioare”	72 „Producție stocată”
63 „Impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	73 „Producție imobilizată”
64 „Cheltuieli de personal”	74 „Subvenții de exploatare”
65 „Alte cheltuieli curente”	
681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”	

CHELTUIELI	VENITURI
	75 „Alte venituri curente”
	781 „Venituri din diminuarea amortizărilor și provizioanelor”
691 „Impozit pe profit din activități ordinare”	791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare”
II. <i>Cheltuieli ocazionate de activitatea financiară, din care:</i>	II. <i>Venituri ocazionate de activitatea financiară, din care:</i>
66 „Cheltuieli financiare”	76 „Venituri financiare”
686 „Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele”	786 „Venituri financiare din diminuarea provizioanelor”
	796 „Transfer de venituri și de cheltuieli financiare”
III. <i>Cheltuieli ocazionate de activități excepționale, din care:</i>	III. <i>Venituri ocazionate de activități excepționale, din care:</i>
67 „Cheltuieli extraordinare”	77 „Venituri extraordinare”
687 „Cheltuieli extraordinare privind amortizările și provizioanele”	787 „Venituri extraordinare din diminuarea amortizărilor și provizioanelor”
697 „Impozit pe profit din activități extraordinare”	797 „Transfer de cheltuieli și de venituri extraordinare”

Această structură generală a cheltuielilor și veniturilor va face obiectul tratărilor în paragrafele următoare, abordîndu-se fiecare grupă de conturi în parte, fie în mod direct, fie în antiteză „cheltuieli-venituri” după criteriul logicii sistematizărilor didactice.

7.4. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR OCAZIONATE DE ACTIVITATEA DE EXPLOATARE

Cheltuielile și veniturile ocazionate de activitatea de exploatare cuprind toate cheltuielile și veniturile generate de activitățile productive și comerciale desfășurate de un agent economic. Ele pot fi subgruppate în:

a) cheltuieli și venituri ocazionate de activitățile productive și comerciale de bază care cuprind principa-

lele categorii de cheltuieli și venituri generate nemijlocit de aceste activități. Astfel, categoriile de cheltuieli din această grupă sînt:

a) Cheltuieli și venituri ocazionate de activitățile productive și comerciale de bază care cuprind principalele categorii de cheltuieli și venituri generate nemijlocit de aceste activități. Astfel, categoriile de cheltuieli din această grupă sînt:

1) cheltuieli privind consumul de materii prime, materiale și combustibili stocabili;

2) cheltuieli privind serviciile prestate de terți, strict necesare derulării în bune condiții a activității productive și/sau comerciale de bază;

3) cheltuieli privind serviciile prestate de terți, cu caracter general, generate de activitatea de conducere, organizare și administrare de ansamblu a unui agent economic;

4) cheltuieli cu impozitele directe și indirecte, taxele și alte vărsăminte impuse agentului economic de legislația fiscală și bugetară;

5) cheltuieli privind remunerarea muncii salariaților.

Categoriile de venituri, componente ale acestei grupe sînt:

1) Venituri din vânzarea produselor fabricate și a mărfurilor, ce fac obiectul profilului principal de activitate;

2) Venituri din executarea de lucrări și prestarea de servicii, ce fac fie obiectul profilului principal de activitate, fie obiectul unor activități anexe;

3) Venituri din variația stocurilor de producție fabricată la finele exercițiului financiar, față de cele de la începutul exercițiului financiar.

4) Venituri din producția de imobilizări necorporale și corporale realizată în regie proprie;

5) Venituri din subvențiile de exploatare acordate de stat, organisme publice și internaționale asimilate sau de terțe persoane juridice sau fizice.

Fiecare din aceste categorii de cheltuieli și venituri este reflectată cu ajutorul unei grupe de conturi distincte și, prin urmare, va face obiectul unei tratări în cîte un paragraf distinct.

b) Cheltuieli și venituri ocazionate de alte activități curente care cuprind cheltuielile și veniturile care nu sînt legate direct sau indirect de desfășurarea, în bune condiții, a activității productive și comerciale, dar pe care legislația națională le admite, iar agentul economic preferă să fie incluse în structura cheltuielilor și veniturilor activității de exploatare. Se vor trata prin antiteză „cheltuieli-venituri“ într-un paragraf distinct.

c) Cheltuieli și venituri cu și din amortizări și provizioane, care vor face, de asemenea, obiectul tratării prin antiteză „cheltuieli-venituri“ într-un paragraf distinct;

d) Alte cheltuieli și venituri ce privesc activitatea de exploatare curentă. În această subgrupă se include prin asimilare la cheltuieli „impozitul pe profit“, iar la venituri „transferul de cheltuieli la venituri de exploatare“. Aceste probleme vor fi abordate în paragrafe distincte.

7.4.1. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR OCAZIONATE DE ACTIVITATEA DE BAZĂ

7.4.1.1. Contabilitatea cheltuielilor privind cumpărările consumate

În terminologia contabilă franceză cumpărările consumate reprezintă o categorie de cheltuială materială formată din consumurile curente de materii prime, materiale și furnituri consumabile, precum și de lucrări și servicii care privesc producția de bază a unității, ciclul de producție curent și prin urmare se înregistrează ca și cheltuieli de exploatare curente. Aceste cheltuieli se structurează pe următoarele elemente și subelemente de cheltuieli primare fiind reflectate potrivit listei de conturi recomandată de specialiștii francezi pentru țările est-europene, cu ajutorul următoarelor conturi și subconturi operaționale din grupa 60 „Cumpărări consumate“ și anume:

a) Contul 600 „Materii prime consumate“, cont operațional, care reflectă consumuri de materii prime stocabile identificabile pe obiecte de calculație a costurilor, produse, lucrări, servicii etc.;

b) *Contul 601 „Materiale și furnituri consumate”, cont neoperațional care reflectă consumurile de materiale de bază, materiale auxiliare (furnituri) și materiale de ambalat stocabile, identificabile pe obiect de calculație a costurilor, cu ajutorul următoarelor subconturi (subdiviziuni) operaționale:*

b₁) 6011 „Materiale consumate”

b₂) 6012 „Furnituri consumate”

b₃) 6016 „Ambalaje consumate”

c) *Contul 603 „Cumpărări încorporate la lucrări și produse”, cont neoperațional, care reflectă cumpărările de studii, de prestări de servicii, de materiale, echipamente, alte lucrări și servicii, nestocabile, identificabile pe obiecte de calculație a costurilor, cu ajutorul următoarelor subconturi operaționale:*

c₁) 6031 „Cumpărări de studii și de prestații de servicii”

c₂) 6032 „Cumpărări de materiale, echipamente și lucrări”

d) *Contul 605 „Mărfuri vândute”, cont operațional care reflectă cheltuielile componente ale costului de achiziție a mărfurilor cumpărate și revândute ca atare;*

e) *Contul 606 „Cumpărări nestocate de materiale și furnituri”, cont neoperațional, care reflectă consumurile de materiale de întreținere, furnituri, mic echipament și materiale administrativ-gospodărești, nestocabile, neidentificabile pe obiecte de calculație a costurilor care privesc, deci, activitatea productivă și comercială a unui agent economic, cu ajutorul următoarelor subconturi operaționale:*

e₁) 6061 „Furnituri nestocate”

e₂) 6062 „Furnituri de întreținere și de mic echipament”

e₃) 6063 „Furnituri administrative”

e₄) 6068 „Alte materiale și furnituri”

Ca regulă generală, toate aceste conturi și subconturi operaționale se debitează în cursul exercițiului financiar cu creșterea cheltuielilor, pe măsura formării sau colecțării lor și se creditează la sfârșitul exercițiului financiar prin transmiterea soldurilor acestora asupra contului 12 „Rezultatul exercițiului”.

Conturile 600 „Materii prime consumate”; 601 „Materiale și furnituri consumate” și 605 „Mărfuri vândute”,

precum și subconturile operaționale ale contului funcționează diferit, în funcție de metoda de evidență a stocurilor practică de agentul economic, respectiv: metoda inventarului permanent și metoda inventarului intermitent, prezentate la capitolul „Contabilitatea stocurilor”.

Contul 603 „Cumpărări încorporate la lucrări și produse” se debitează în cursul exercițiului financiar cu valoarea materialelor și echipamentelor cumpărate, intrate direct în producție fără a face obiectul unei depozitări intermediare, precum și cu valoarea lucrărilor și serviciilor prestate de terți, identificabile pe comenzi în curs de execuție în corespondență, fie cu conturile din grupa 40 „Furnizori și conturi asimilate”, dacă se înregistrează în prealabil obligația de plată, fie în corespondență cu conturile financiare, dacă se folosesc instrumente de plată imediată.

Ilustrăm reflectarea în contabilitate a cumpărărilor încorporate în produse și lucrări, conform documentelor justificative în condițiile practicii sistemului TVA pe baza următorului exemplu ipotetic:

Se achiziționează pe credit comercial un studiu de „analiză a valorii” privind produsul „X”, valoarea netă FTVA 150.000 lei, TVA 10% și echipamente electronice pentru echiparea acestuia, valoare netă FTVA 300.000 lei, TVA 10%.

6031 „Cumpărări de studii și prestații de servicii”	150.000	
6032 „Cumpărări de materiale, echipamente și lucrări”	300.000	
4426 „TVA de dedus”	45.000	
401 „Furnizori de bunuri și servicii”		495.000

În ipoteza decontărilor imediate în numerar sau prin cecuri bancare în locul contului 401 „Furnituri de bunuri și servicii” s-ar utiliza conturile 51 „Casa” sau 501 „Banca...”

În activitatea economică curentă pot interveni și alte corespondențe contabile a subconturilor operaționale ale contului 603 „Cumpărări încorporate la lucrări și produse”.

Subconturile operaționale ale contului 606 „Cumpărări nestocate de materiale și furnituri” se debitează în cursul exercițiului financiar cu toate cumpărările de apă, energie și combustibil nestocabile, precum și cu cum-

părările de materiale de întreținere și furniturile administrative utilizate direct în activitatea curentă, fără a face obiectul unor stocări intermediare în corespondență fie cu conturile din grupa 40 „Furnizori și conturi asimilate”, dacă se înregistrează obligația de plată, fie cu conturile financiare, dacă se folosesc instrumente de decontare imediată. Spre deosebire de subdiviziunile operaționale ale contului 603 „Cumpărări încorporate în lucrări și produse”, care reflectă cumpărările nestocabile identificabile pe comenzi în curs de execuție, subconturile operaționale ale contului 606 „Cumpărări nestocate de materiale și furnituri” reflectă cumpărările nestocabile neidentificabile pe comenzi în curs de execuție, deci consumurile care privesc activitatea de ansamblu a agentului economic.

Reflectarea în contabilitate a cumpărărilor nestocabile de materiale și furnituri, pe baza documentelor justificative, în condițiile practicării sistemului TVA poate fi ilustrată prin următorul exemplu ipotetic:

Se cumpără cu plata prin cecuri bancare:

a) — furnituri nestocabile, preț de cumpărare net FTVA — 100.000 lei, TVA 10%;

b) — mic echipament de uz general, preț de cumpărare net FTVA 50.000 lei, TVA 10%;

c) — materiale administrativ-gospodărești, preț de cumpărare 125.000 lei, TVA 10%;

d) — alte materiale și furnituri, preț de cumpărare 25.000 lei, TVA 10%.

6061 „Furnituri nestocate”	100.000	
6062 „Furnituri de întreținere și de mic echipament”	50.000	
6063 „Furnituri administrative”	125.000	
6068 „Alte materiale și furnituri”	25.000	
4426 „TVA de dedus”	30.000	
501 „Banca...”		330.000

Diversitatea cazuisticii practice concrete generează în mod necesar și alte corespondențe contabile a subconturilor operaționale ale contului 606 „Cumpărări nestocate de materiale și furnituri”.

La finele exercițiului financiar toate soldurile debitoare ale tuturor conturilor și subconturilor operaționale

din grupa 60 „Cumpărări consumate” se transferă asupra contului 12 „Rezultatul exercițiului” conform următoarelor formule contabile:

12 „Rezultatul exercițiului”	×	
600 „Materii prime consumate”		×
6011 „Materiale consumate”		×
6012 „Furnituri consumate”		×
6016 „Ambalaje consumate”		×
6031 „Cumpărări de studii și de prestații de servicii”		×
6032 „Cumpărări de materiale, echipamente și lucrări”		×
605 „Mărfuri vindute”		×
6061 „Furnituri nestocate”		×
6062 „Furnituri de întreținere și de mic echipament”		×
6063 „Furnituri administrative”		×
6068 „Alte materiale și furnituri”		×

În urma acestei înregistrări, la finele exercițiului financiar, toate conturile și subconturile operaționale din grupa 60 „Cumpărări consumate” se soldează.

7.4.1.2. Contabilitatea cheltuielilor cu serviciile generale prestate de terți

În structura serviciilor generale prestate de terți se cuprind acele lucrări și servicii care sînt nemijlocit ocazionate de desfășurarea activității de ansamblu a unui agent economic. Cheltuielile generate de procurarea acestor lucrări și servicii sînt reflectate în conturile și subconturile operaționale din grupa 61 „Servicii exterioare” și anume:

a) Contul 611 „Sub-perecepție generală”, cont operațional, care reflectă cheltuielile generate de colaborările și cooperările agentului economic neidentificabile direct pe obiecte de calculație a costurilor;

b) Contul 612 „Locații”, cont neoperațional, care reflectă cheltuielile cu chiria pentru spațiile productive și imobilizabile a căror posesiune și folosință are la bază contractele de locație-închiriere, precum și cheltuielile locative efectuate în contul coproprietarilor și încă nere-

partizate, cu ajutorul următoarelor subdiviziuni operaționale:

b₁) 612 „Chirii“;

b₂) 6125 „Cheltuieli locative și de co-proprietate (nerepartizate)“;

c) Contul 613 „Întreținere, reparații și mentținere“, cont operațional, care reflectă toate cheltuielile cu lucrările de întreținere și reparații, precum și cu serviciile de mentținere în stare normală de funcționare a imobilizărilor corporale;

d) Contul 614 „Prime de asigurări“, cont operațional, care reflectă cheltuielile cu primele de asigurare a imobilizărilor și stocurilor în curs de aprovizionare;

e) Contul 615 „Studii și cercetări“, cont operațional, care reflectă cheltuielile cu studiile și cercetările efectuate în interesul general al producției și marketingului producției fabricate și comercializate;

f) Contul 616 „Documentații“, cont operațional, care reflectă cheltuielile cu documentațiile tehnico-economice procurate de la terți care privesc activitatea productivă și comercială de ansamblu a unui agent economic;

g) Contul 617 „Diferențe pe ambalaje“, cont operațional, care reflectă cheltuielile concretizate în diferențele dintre prețul de achiziție al ambalajelor facturate separat de prețul mărfii și prețul de valorificare al acestora ca materiale reziduale precum și cu bonificațiile (reducerile de preț) la ambalajele care circulă în regim de restituire;

h) Contul 618 „Diverse servicii exterioare“, cont operațional, care reflectă cheltuielile generate de alte servicii prestate de terți în interesul general al activității productive și de comercializare desfășurate de un agent economic.

Toate conturile și subconturile operaționale din grupa 61 „Servicii exterioare“ sunt conturi de activ care se debitează în timpul exercitiului financiar cu creșterea elementelor primare de cheltuieli pe care le reflectă, fie în corespondență cu conturile din grupa 40 „Furnizori și conturi asimilate“, dacă se înregistrează obligația de plată, fie în corespondență cu conturile financiare, dacă se folosesc instrumente de decontare imediată.

Ilustrăm reflectarea în contabilitate a serviciilor externe generale, în baza diferitelor documente justificative, în condițiile practicării sistemului TVA prin următorul exemplu ipotetic:

Exemplul nr. 1

Se înregistrează cheltuieli privind cooperările și colaborările efectuate de terți în scopul îmbunătățirii tehnologiilor de fabricație în sumă de 1.500.000 lei, valoare netă FTVA și TVA 10% pentru care se emite un efect de comerț:

611 „Sub — percepție generală”	1.500.000	
4426 „TVA de dedus”	150.000	
403 „Efecte de plată pentru bunuri și servicii”		1.650.000

Exemplul nr. 2

Se înregistrează cheltuiala cu chiria pentru un spațiu productiv deținut și utilizat în baza unui contract de locație-închiriere în sumă de 250.000 lei, achitată prin virament bancar, precum și cheltuieli locative nerepartizate pentru spații deținute în co-proprietate în sumă de 50.000 lei, achitate în numerar:

6121 „Chirii”	250.000	
6125 „Cheltuieli locative și de co-proprietate” (nerepartizate)	50.000	
501 „Banca ...”		250.000
51 „Casa”		50.000

Exemplul nr. 3

Se înregistrează plata prin cecuri bancare a următoarelor servicii generale prestate de terți:

a) reparații efectuate de terți la mijloace de transport valoare FTVA 300.000 lei, TVA 10%;

b) asigurare de responsabilitate civilă în sumă de 75.000 lei;

c) studii și cercetări de marketing în valoare netă FTVA 125.000 lei, TVA 10%;

d) documentații tehnologice în valoare netă FTVA 200.000 lei, TVA 10%;

e) alte servicii generale prestate de terți, valoare netă FTVA 100.000 lei, TVA 10%.

613 „Întreținere, reparații și menținere”	300.000	
614 „Prime de asigurări”	75.000	
615 „Studii și cercetări”	125.000	
616 „Documentație”	200.000	
618 „Diverse servicii exterioare”	100.000	
4426 „TVA de dedus”	80.000	
501 „Banca ...”		880.000

Exemplul nr. 4

Se cumpără mărfuri pe credit comercial (a căror evidență se ține prin metoda inventarului permanent), având preț de cumpărare FTVA 500.000 lei și TVA 10%; fiind ambalată în ambalaje care circulă în regim de restituire, având valoare de 150.000 lei. Se restituie ambalaje cu o reducere de preț de 20.000 lei și se achită furnizorul la scadență prin cec bancar.

Rezolvarea acestui exemplu ipotetic comportă următoarele înregistrări:

a) Recepția mărfurilor cumpărate și a ambalajelor restituibile:

35 „Stocuri de mărfuri”	500.000	
4426 „TVA de dedus”	50.000	
4093 „Furnizori — creanțe pentru ambalaje și materiale de restituit”	150.000	
401 „Furnizori de bunuri și servicii”		700.000

b) Restituirea ambalajelor ținând cont de reducerea de preț:

401 „Furnizori de bunuri și servicii”	130.000	
617 „Diferențe pe ambalaje”	20.000	
4093 „Furnizori — creanțe pentru ambalaje și materiale de restituit”		150.000

c) Achitarea furnizorului, la scadență, prin cec bancar:

401 „Furnizori de bunuri și servicii”	570.000	
501 „Banca ...”		570.000

Menționăm că în toate exemplele ipotetice prezentate mai sus corespondentele contabile ale conturilor și subconturilor operaționale din grupa 61 „Servicii exterioare”

sînt doar ilustrative, diversitatea cazurilor întîlnite în practica de zi cu zi putînd genera multe alte corespondențe contabile.

La sfîrșitul exercițiului financiar toate soldurile debitoare ale conturilor și subconturilor din grupa 61 „Servicii exterioare” se transferă în contul 12 „Rezultatul exercițiului”, prin formula contabilă:

12 „Rezultatul exercițiului”	2.620.000	
611 Sub — percepție generală”		1.500.000
6121 „Chirii”		250.000
6125 „Cheltuieli locative și de coproprietate”		50.000
613 „Întreținere, reparații, menținere”		300.000
614 „Prime de asigurare”		75.000
615 „Studii și cercetări”		125.000
616 „Documentație”		200.000
617 „Diferențe pe ambalaje”		20.000
618 „Diverse servicii exterioare”		100.000

În urma acestei înregistrări toate conturile din grupa 61 „Servicii exterioare” se soldează la finele exercițiului financiar.

7.4.1.3. Contabilitatea cheltuielilor privind alte servicii prestate de terți

În structura altor servicii prestate de terți se cuprind acele lucrări și servicii care sînt indirect legate de desfășurarea activității de ansamblu a unui agent economic. Cheltuielile generate de procurarea acestor lucrări și servicii sînt reflectate în conturile și subconturile operaționale din grupa 62 „Alte servicii exterioare” și anume:

a) Contul 621 „Personal exterior al întreprinderii”, cont operațional în care se reflectă cheltuielile cu remunerațiile colaboratorilor externi utilizați temporar de agentul economic pentru executarea unor lucrări de specialitate, în afara unui contract individual de muncă;

b) Contul 622 „Remunerații de intermediari și onorarii”, cont operațional, care reflectă cheltuielile cu comisioanele de intermediere și onorariile experților pentru consultații și asistență tehnică, juridică și economică;

c) Contul 623 „Redevențe pentru concesiuni, brevete, licențe, mărci, procedee, drepturi de valori similare”, cont operațional, care reflectă cheltuielile generate de concesionarea unor activități, procurarea de brevete și

licențe de fabricație, mărci de fabrică și de comerț, prescripții tehnice și rețetare, precum și utilizarea altor drepturi și valori similare;

d) Contul 624 „Publicitate, publicații, relații publice“, cont operațional, care reflectă toate cheltuielile ocazionate de reclamă, achiziționarea de publicații și întreținerea relațiilor cu publicul;

e) Contul 625 „Deplasări, misiuni și recepții“, cont operațional, care reflectă toate cheltuielile de deplasare, detașare și protocol;

f) Contul 626 „Cheltuieli poștale și de telecomunicații“, cont operațional, care reflectă toate cheltuielile ocazionate de corespondență poștală, utilizarea telefonului, telexului, telefaxului și a altor mijloace moderne de comunicație;

g) Contul 627 „Transporturi de bunuri și transport colectiv de persoane“, cont neoperațional, care reflectă cheltuielile ocazionate de transportul produselor fabricate și mărfurile vândute, transportul altor bunuri și transporturile colective de persoane la și de la locul de muncă, cu ajutorul următoarelor subconturi operaționale:

g₁) 6271 „Transporturi pentru vânzări“

g₂) 6275 „Alte transporturi de bunuri“

g₃) 6276 „Transporturi colective de personal“

h) Contul 628 „Servicii bancare“, cont neoperațional, care reflectă toate cheltuielile cu serviciile prestate de bancă care nu au caracter de cheltuială financiară, cu ajutorul subconturilor operaționale:

h₁) 6281 „Cheltuieli pentru titluri“

h₂) 6282 „Comisioane și cheltuieli pentru emisiuni de împrumuturi“

h₃) 6285 „Cheltuieli pe efecte“

h₄) 6288 „Alte cheltuieli și comisioane pentru prestații de servicii“.

Toate conturile și subconturile operaționale din grupa 62 „Alte servicii externe“ sînt conturi de activ, care se debitează în cursul exercițiului financiar cu creșterea de cheltuieli, pe măsura formării lor, fie în corespondență cu conturile din grupa 40 „Furnizori și conturi asimilate“, dacă se înregistrează obligația de plată, fie în

corespondență cu conturile financiare, dacă se folosesc instrumente de decontare imediată.

Înregistrarea contabilă a acestor cheltuieli, în baza diferitelor documente justificative, în condițiile utilizării sistemului TVA se va ilustra prin următoarele exemple ipotetice:

Exemplul nr. 1

Se înregistrează următoarele cheltuieli achitate în numerar:

a) remunerații pentru colaboratori externi în sumă de 75.000 lei, din care impozit datorat statului 15.000 lei;
b) onorariul pentru un expert contabil, valoare netă FTVA 50.000 lei și TVA 10%.

621 „Personal exterior al întreprinderii“	75.000	
622 „Remunerații de intermediari și onorarii“	50.000	
4426 „TVA deductibilă“	5.000	
51 „Casa“		115.000
445 „Stat — alte impozite și taxe“		15.000

Exemplul nr. 2

Se înregistrează următoarele cheltuieli achitate prin cecuri bancare:

a) achiziționarea unei licențe, valoare netă FTVA 750.000 lei, TVA 10%;

b) abonamente la publicații de specialitate, în sumă de 25.000 lei;

c) o recepție dată în onoarea unor parteneri de afaceri străini în sumă de 50.000 lei;

d) taxe poștale și de telecomunicații în sumă de 100.000 lei.

623 „Redevențe pentru concesiuni, brevete, licențe, mărci, procedee, drepturi și valori similare“	750.000	
624 „Publicitate, publicații, relații publice“	25.000	
625 „Deplasări, misiuni și recepții“	50.000	
626 „Cheltuieli poștale și de telecomunicații“	100.000	
4426 „TVA deductibilă“	75.000	
501 „Banca ...“		1.000.000

Exemplul nr. 3

Se înregistrează facturile primite de la unitățile de transport specializate, privind:

a) transportul de produse finite livrate beneficiarilor, valoare fără TVA 200.000 lei și TVA 10%;

b) transportul unor imobilizări vândute, valoare FTVA 100.000 lei și TVA 10%;

c) transporturi colective de personal, la și de la locul de muncă la domiciliu, valoare FTVA 50.000 lei și TVA 10%.

6271 „Transporturi pentru vânzări”	200.000	
6275 „Alte transporturi de bunuri”	100.000	
6276 „Transporturi colective de persoane”	50.000	
4426 „TVA deductibilă”	35.000	
401 „Furnizori de bunuri și servicii”		385.000

Exemplul nr. 4

Se înregistrează vânzarea prin intermediul băncii de titluri de plasament imediat negociabile având o valoare contabilă brută egală cu prețul de vânzare de 150.000 lei, comisionul băncii fiind de 15.000 lei, fără TVA, iar TVA-ul 10%.

501 „Banca ...”	133.500	
6281 „Cheltuieli pentru titluri”	15.000	
4426 „TVA deductibilă”	1.500	
531 „Titluri de plasament”		150.00

Exemplul nr. 5

Se înregistrează cheltuieli achitate prin virament bancar privind:

a) comisioane pentru emisiunea unui împrumut public FTVA 60.000 lei;

b) comisioane pentru alte servicii bancare, FTVA 40.000 lei, TVA-ul așezat pe aceste prestații este de 10%.

6282 „Comisioane și cheltuieli pentru emisiuni de împrumuturi”	60.000	
6288 „Alte cheltuieli și comisioane pentru prestații de servicii”	40.000	
4426 „TVA deductibilă”	10.000	
501 „Banca ...”		110.000

Exemplul nr. 6

Se primește extrasul de cont al unei bănci de scont indicând scontarea unui efect de comerț în valoare de 5.000.000 lei, rezultând valoarea netă scontată 4.500.000

lei, comisionul băncii FTVA 200.000 lei, TVA 10% și dobinzi 280.000 lei.

501 „Banca ...”	4.500.000	
6585 „Cheltuieli pe efecte”	200.000	
4426 „TVA deductibilă”	20.000	
661 „Cheltuieli privind dobinzile”	280.000	
5092 „Efecte scontate neexpirate”		5.000.000

Diversitatea cazurilor întâlnite în practica economică curentă pot genera multe alte corespondențe contabile ale conturilor și subconturilor operaționale din grupa 62 „Alte servicii exterioare” decât cele rezultate din exemplele de mai sus.

La sfârșitul exercițiului financiar toate soldurile debitoare ale conturilor și subconturilor operaționale din grupa 62 „Alte servicii exterioare” se transferă în contul 12 „Rezultatul exercițiului”, prin formula contabilă:

12 „Rezultatul exercițiului”	1.715.000	
621 „Personal exterior al întreprinderii”		75.000
622 „Remunerații de intermediari și onorarii”		50.000
623 „Redevențe pentru concesiuni, brevete, licențe, mărci, procedee, drepturi și valori similare”		750.000
624 „Publicitate, publicații, relații publice”		25.000
625 „Deplasări, misiuni, recepții”		50.000
625 „Cheltuieli poștale și telecomunicații”		100.000
627 „Transportul pentru vânzări”		200.000
6275 „Alte transporturi de bunuri”		100.000
6276 „Transporturi colective de persoane”		50.000
6281 „Cheltuieli pentru titluri”		15.000
6282 „Comisioane și cheltuieli pentru emisiuni de împrumuturi”		60.000
6285 „Cheltuieli pe efecte”		200.000
6288 „Alte cheltuieli și comisioane pentru prestații de servicii”		40.000

În urma acestei înregistrări, la finele exercițiului financiar, toate conturile și subconturile operaționale din grupa 62 „Alte servicii exterioare” se soldează.

7.4.1.4. Contabilitatea cheltuielilor cu impozitele, taxele și alte vărsăminte asimilate

Contabilitatea acestor cheltuieli este structurată pe feluri de impozite, taxe și vărsăminte asimilate și se realizează cu ajutorul următorului sistem de conturi, ce face obiectul grupei de conturi 63 „Impozite, taxe și vărsăminte asimilate“:

a) Contul 631 „Impozite directe“, cont operațional, care reflectă impozitele de tip real care au ca obiect al impunerii: pământul, clădirile, activitățile economice cu caracter neagricol și mișcarea capitalului bănesc* precum și impozitele de tip personal, așezate pe diverse forme ale veniturilor realizate de agenții economici, altele decât impozitul pe profit;

b) Contul 632 „Impozite indirecte“, cont operațional, care reflectă impozitele pe consum, altele decât taxa pe valoarea adăugată percepută la vânzarea unor categorii de mărfuri sau prestarea anumitor servicii, suportate de agenții economici;

c) Contul 633 „Drepturi de înregistrare“, cont operațional, care reflectă taxele achitate de agenții economici pentru înregistrarea firmei brevetelor, licențelor și altor drepturi de protecție similare;

d) Contul 636 „Impozite și taxe calculate pe remunerații“, cont operațional, care reflectă impozitele directe așezate pe remunerațiile întreprinzătorilor și salariaților și care sînt suportate potrivit legislațiilor fiscale naționale de către agenții economici.

e) Contul 637 „Alte impozite și taxe“, cont operațional, care reflectă alte categorii de impozite, taxe și vărsăminte obligatorii, instituite de stat sau de colectivitățile publice locale în scopul finanțării cheltuielilor publice precum și a unor acțiuni de interes economic și social.

Toate aceste conturi sînt de activ. Ele se debitează în cursul exercițiului financiar fie în corespondență cu conturile 445 „Stat-alte impozite și taxe“ sau 446 „Colectivități publice-alte impozite și taxe“, dacă se înregistrează obligația de plată a impozitelor, taxelor și văr-

* Iulian Văcărel, Finanțele publice — teorie și practică, Editura Științifică și Enciclopedică, București, 1981, pag. 124 și următoarele.

sămintelor asimilate devenite exigibile, fie în corespondență cu conturile financiare, 50 „Conturi bănci“ sau 51 „Casa“, dacă ele se înregistrează pe măsura plății lor efective.

De exemplu, o societate comercială înregistrează, în cursul unei luni, următoarele impozite și taxe:

a) impozite directe în sumă de 650.000 lei, indirecte în sumă de 150.000 lei și taxa de înregistrare a unei mărci de fabrică în sumă de 50.000 lei;

b) impozite și taxe pe remunerațiile întreprinzătorului particular în sumă de 25.000 lei și alte impozite și taxe datorate bugetului local, în sumă de 75.000 lei.

Înregistrarea în contabilitate a acestui exemplu ipotetic se face prin următoarea formulă contabilă:

631 „Impozite directe“	650.000	
632 „Impozite indirecte“	150.000	
633 „Drepturi de înregistrare“	50.000	
636 „Impozite și taxe calculate pe remunerații“	25.000	
637 „Alte impozite și taxe“	75.000	
445 „Stat — alte impozite și taxe“		850.000
446 „Colectivități publice — alte impozite și taxe“		100.000

La sfîrșitul fiecărui exercițiu financiar conturile din grupa 63 „Impozite, taxe și vărsăminte asimilate“ se închid prin preluarea soldurilor lor debitoare în contul 12 „Rezultatul exercițiului“, prin formula contabilă:

12 „Rezultatul exercițiului“	50.000	
631 „Impozite directe“		650.000
632 „Impozite indirecte“		150.000
633 „Drepturi de înregistrare“		50.000
636 „Impozite și taxe calculate pe remunerații“		25.000
637 „Alte impozite și taxe“		75.000

În urma acestei înregistrări, conturile din grupa 63 „Impozite, taxe și vărsăminte asimilate“ nu prezintă sold la finele exercițiului financiar.

7.4.1.5. Contabilitatea cheltuielilor de personal

Pentru reflectarea cheltuielilor de personal, lista de conturi a planului contabil general francez a instituit grupa de conturi 64 „Cheltuieli de personal“, care include următoarele conturi:

a) Contul 641 „Remunerații ale personalului“, cont operațional, care reflectă suma salariilor brute cuvenite întregului personal angajat al unui agent economic, inclusiv indemnizațiile cuvenite administratorilor și celorlalți conducători societari;

b) Contul 643 „Remunerații ale întreprinzătorului“, cont operațional, care reflectă remunerația normală a muncii întreprinzătorului individual (particular), dacă potrivit legislațiilor naționale, această muncă face obiectul reflectării în contabilitate;

c) Contul 644 „Cotizații de securitate socială“, cont operațional, care reflectă contribuțiile agenților economici la asigurările sociale obligatorii;

d) Contul 645 „Cotizații la alte organizații sociale“, cont operațional, care reflectă contribuțiile agenților economici la constituirea unor fonduri de protecție socială, cum ar fi fondul de șomaj;

e) Contul 646 „Cheltuieli sociale ale întreprinzătorului“, cont operațional, care reflectă contribuțiile întreprinzătorului individual (particular) la asigurările sociale obligatorii și la alte fonduri de protecție socială;

f) Contul 647 „Alte cheltuieli sociale“, cont operațional, care reflectă cheltuielile privind diverse acțiuni sau activități cu caracter social, cum ar fi: cămine, cantine, comitete de întreținere etc.

Toate aceste conturi sînt conturi de activ care se debitează pe parcursul exercițiului financiar pe măsura înregistrării diferitelor categorii de cheltuieli legate de drepturile de personal, creditîndu-se la închiderea exercițiului financiar cînd se soldează.

Sfera conturilor utilizate pentru înregistrarea cheltuielilor de personal se lărgeste, fiind și în funcție de modul concret de remunerație, natura cheltuielilor și forma concretă sub care se organizează agentul economic. Avînd în vedere aceste aspecte structura cheltuielilor de personal cuprinde:

a) Drepturile brute ale personalului;

b) Cheltuielile patronale asupra salariilor.

a) *Salariile brute* ale personalului și indemnizațiile conducătorilor societari se înregistrează în debitul contului 641 „Remunerații ale personalului“, care în funcție de prevederile legislației naționale se pot structura în

elemente de detaliu cum ar fi salariile brute, salarii pentru ore suplimentare, prime, gratificații, indemnizații de concediu etc.

În contextul acestor sistematizări prezentăm un exemplu cifric de contabilizare a cheltuielilor și reținerilor salariale privind statul de plată centralizator al unei societăți comerciale, pe luna „X“, care are următorul cuprins:

1) Salarii tarifare	300.000 lei
2) Salarii pentru ore suplimentare	70.000 lei
3) Premii acordate personalului	30.000 lei
4) Total salarii brute (rd. 1 + rd. 2 + ed. 3)	400.000 lei
5) Rețineri pentru securitate socială 3%	12.000 lei
6) Rețineri pentru asigurare de șomaj 1%	4.000 lei
7) Rețineri privind impozitul pe salarii, datorate bugetului republican	24.000 lei
8) Rețineri de impozite și taxe locale	10.000 lei
9) Total rețineri din salarii (rd. 5 + rd. 6 + rd. 7 + rd. 8)	50.000 lei
10) Salarii nete (rd. 4 - rd. 9)	350.000 lei

Formula contabilă pentru înregistrarea salariilor brute lunare este:

641 „Remunerații ale personalului”*	400.000	
431 „Securitate socială”		12.000
435 „Alte organisme sociale”		4.000
445 „Stat — alte impozite și taxe”		24.000
446 „Colectivități publice — alte impozite și taxe”		10.000
421 „Remunerații datorate personalului”		350.000

Remarcăm faptul că problematica decontărilor privind reținerile din salarii și salariile nete a fost tratată detaliat în cap. V.

În practica curentă a economiei de piață concretizată prin libertatea raporturilor contractuale dintre patroni și angajați, remunerația salariaților se poate concretiza nu numai în bani, ci și în alte avantaje materiale, cum ar fi:

a₁) *Hrană, locuință, mașină* pentru nevoile personale ale salariaților preluate în sarcina întreprinderii. Aceste componente ale salariului se reflectă pe de o parte în conturile care arată cheltuielile respective după natura lor economică, cum ar fi: consum de alimente, chirii,

* Față de această alternativă la subcapit. 5.6.3. a fost expusă și o altă modalitate de contabilizare a drepturilor salariale.

carburanți, lubrifianti etc., iar pe de altă parte ca și cheltuieli salariale, prin intermediul contului 791 „Transfer de cheltuieli la venituri de exploatare“.

a₂) Plata în natură cu bunuri ce fac obiectul de activitate ale întreprinderii. Aceste bunuri se evaluează potrivit legislației naționale din fiecare țară și se contabilizează pe de o parte ca și cheltuielă salarială, cu ajutorul contului 641 „Remunerații ale personalului“, iar pe de altă parte, ca element de venit, fie cu ajutorul contului 728 „Alte elemente de producție“, dacă plata în natură reprezintă un element semnificativ al producției, fie cu ajutorul contului 791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare“, dacă plata în natură nu reprezintă un element semnificativ al producției întreprinderii.

Pentru ilustrare presupunem că o societate comercială acordă unor salariați ai săi următoarele avantaje în natură:

— locuințe de serviciu gratuite pentru care s-au plătit chirii în sumă de 100.000 lei;

— plăți în natură cu elemente semnificative ale producției în sumă de 150.000 lei.

Formula contabilă pentru reflectarea acestor avantaje în natură, ca elemente ale cheltuielilor salariale este:

641 „Remunerații ale personalului“	250.000	
791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare“		100.000
728 „Alte elemente de producție“		150.000

a₃) Un caz particular îl reprezintă înregistrarea în contabilitate a remunerației normale a muncii întreprinzătorului individual (particular), în cazurile în care legislațiile naționale o impun. Practic întreprinzătorul particular poate face retrageri temporare din capitalul depus în societate, sub sau peste valoarea remunerației normale a muncii sale, care se înregistrează prin intermediul contului 108 „Contul întreprinzătorului“, (așa cum s-a prezentat în cap. II). Presupunând că într-un exercițiu financiar s-a estimat remunerația normală a muncii unui întreprinzător individual în sumă de 500.000 lei, aceasta se înregistrează prin formula contabilă:

643 „Remunerații ale întreprinzătorului“	500.000	
108 „Contul întreprinzătorului“		500.000

b) *Cheltuieli patronale* asupra salariilor, reglementate de legislațiile naționale ale fiecărei țări, pot consta în:

b₁) *Contribuțiile la asigurările sociale de stat și la diverse foruri de protecție socială*, suportate de întreprinderi, se contabilizează ca și elemente de cheltuielă cu ajutorul conturilor 644 „Cotizații de securitate socială“ și 645 „Cotizații la alte organizații sociale“.

De exemplu, o societate comercială înregistrează contribuția la asigurările sociale obligatorii în sumă de 83.000 lei și la constituirea fondului de șomaj în sumă de 10.000 lei. Reflectarea în contabilitate a acestor cheltuieli are loc prin formula contabilă:

644 „Cotizații la securitatea socială“	88.000	
645 „Cotizații la alte organisme sociale“	16.000	
431 „Securitate socială“		88.000
435 „Alte organisme sociale“		16.000

b₂) *Cheltuielile sociale ale întreprinzătorului individual* constând din contribuția la asigurările sociale și cotizații la diverse organisme sociale se contabilizează cu ajutorul contului 646 „Cheltuieli ale întreprinzătorului“.

De exemplu, un întreprinzător particular contribuie în cursul unui exercițiu financiar la asigurările sociale de stat cu 110.000 lei și la fondul de șomaj cu 25.000 lei. Înregistrarea acestora, în contabilitate, are loc prin formula contabilă:

646 „Cheltuieli sociale ale întreprinzătorului“	135.000	
431 „Securitate socială“		110.000
435 „Alte organisme sociale“		25.000

b₃) *Cheltuieli efectuate și suportate de întreprinzători pentru activități cu caracter social*, cum ar fi: cantine, cluburi, creșe etc. care se contabilizează cu ajutorul contului 647 „Alte cheltuieli sociale“, în corespondență fie cu contul 40 „Furnizori și conturi asimilate“ dacă se înregistrează obligațiile de plată față de terți pentru cumpărările de bunuri, lucrări și servicii, fie în corespondență cu conturile financiare, dacă se utilizează modalitățile de decontare imediată.

Pentru ilustrare, presupunem că se înregistrează consumul de alimente la cantina întreprinderii, care au fost cumpărate în numerar, valoarea FTVA 200.000 lei și

TVA 10%. Oglindirea în contabilitate a consumului de alimente se face prin formula contabilă:

647 „Alte cheltuieli sociale”	200.000	
4426 „TVA deductibilă”	20.000	
51 „Casa”		220.000

La sfîrșitul exercițiului financiar conturile din grupa 64 „Cheltuieli de personal” se închid prin contul 12 „Rezultatul exercițiului”. Pentru cazurile exemplificate, pentru conturile din această grupă, închiderea se face prin înregistrarea:

12 „Rezultatul exercițiului”	1.589.000	
641 „Remunerații ale personalului”		650.000
643 „Remunerații ale întreprinzătorului”		500.000
644 „Cotizații de securitate socială”		88.000
645 „Cotizații la alte organisme sociale”		16.000
646 „Cheltuieli sociale ale întreprinzătorului”		135.000
647 „Alte cheltuieli sociale”		200.000

În acest fel, toate conturile grupate 64 „Cheltuielile de personal” se soldează la finele fiecărui exercițiu financiar.

7.4.2. CONTABILITATEA VENITURILOR DIN ACTIVITATEA DE BAZĂ

În condițiile economiei de piață sînt considerate venituri generate de activitatea de bază atît veniturile obținute din vânzarea produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciile prestate care fac obiectul principal de activitate al unui agent economic, cît și veniturile obținute din diferite activități anexe, legate indirect de profilul principal de activitate. Lista de conturi a planului contabil general francez a instituit conturi distincte pentru fiecare element primar de venit, structurate în grupe de conturi pe principalele categorii de venituri generate direct sau indirect de profilul principal de activitate și anume:

a) Venituri din vânzarea produselor fabricate și a mărfurilor cumpărate în scopul vânzării ca atare, reflectate cu ajutorul conturilor din grupa 70 „Vînzări de produse fabricate și de mărfuri”;

b) Venituri din realizarea lucrărilor executate și serviciilor prestate care intră în profilul principal de activitate precum și din prestarea unor activități anexe, reflectate cu ajutorul conturilor din grupa 71 „Vînzări de prestații de servicii și venituri și activități anexe”;

c) Venituri din variația stocurilor de comenzi în curs de execuție și de produse finite la finele exercițiului financiar, față de cele de la începutul exercițiului financiar, reflectate cu ajutorul conturilor din grupa 72 „Producție stocată”;

d) Venituri din producția de imobilizări (investiții) realizat în regie proprie, reflectate cu ajutorul conturilor din grupa 73 „Producție imobilizată”;

e) Venituri din subvenții de exploatare acordate de stat și autoritățile publice locale pentru susținerea unor activități de interes public major, reflectate cu ajutorul contului operațional (cu simbolizare de grupă) 74 „Subvenții de exploatare”.

7.4.2.1. Contabilitatea veniturilor din vînzări de produse fabricate și de mărfuri

Veniturile din vînzări de produse fabricate și de mărfuri se compun din prețul de vînzare negociabil al acestora fără TVA, precum și de rabaturi, remize și alte reduceri acordate clienților.

Contabilitatea acestor venituri se realizează cu structura de conturi 70 „Vînzări de produse fabricate și de mărfuri”, instituindu-se conturi distincte pe elemente primare de venituri, și anume:

a) Contul 701 „Vînzări de produse intermediare”, care reflectă veniturile din vînzările de semifabricate din producție proprie;

b) Contul 702 „Vînzări de produse finite”, cont operațional, care reflectă veniturile realizate din vânzarea produselor finite rezultate din activitatea de bază.

c) Contul 703 „Vînzări de produse reziduale”, cont operațional, care reflectă veniturile din vânzarea deșeurilor recuperabile din procesul tehnologic, materialele degradate și declasate care nu pot fi utilizate în scopul pentru care s-au achiziționat.

d) Contul 705 „Vînzări de mărfuri”, cont operațional, care reflectă veniturile din vânzarea mărfurilor procu-

rate din afară în scopul revinzării ca atare, deci, fără o prelucrare suplimentară.

Toate aceste conturi au funcție contabilă de pasiv. Se creditează în cursul exercițiului financiar cu veniturile realizate din vânzările angajate în cursul exercițiului financiar, în corespondență fie cu conturile de terți, dacă se reflectă dreptul de încasare, fie în corespondență cu conturile financiare, dacă se folosesc instrumente financiare de decontare cu încasare imediată. Ilustrăm înregistrarea, în contabilitate, a veniturilor din vânzarea produselor fabricate și a mărfurilor, în condițiile practicii TVA-lui pe baza următorului exemplu ipotetic:

Se vînd pe credit comercial cambial (prin acceptarea unui efect comercial):

a) semifabricate, preț de vânzare fără TVA 350.000 lei și TVA 10%;

b) produse finite, preț de vânzare fără TVA 650.000 lei și TVA 10%;

c) materiale clasate, preț de vânzare 100.000 lei și TVA 10%;

d) mărfuri, preț de vânzare 900.000 lei și TVA 10%.

Înregistrarea în contabilitate a acestui exemplu ipotetic se face prin următoarea formulă contabilă:

4121 „Efecte de primit”	2.200.000	
701 „Vinzare de produse intermediare”		350.000
702 „Vinzări de produse finite”		650.000
703 „Vinzări de produse reziduale”		100.000
705 „Vinzări de mărfuri”		900.000
4427 „TVA colectată”		200.000

La finele exercițiului financiar toate soldurile creditoare ale conturilor din grupa 70 „Vinzări de produse fabricate și de mărfuri” se transferă asupra contului 12 „Rezultatul exercițiului”, prin formula contabilă (ținînd cont de exemplul ipotetic prezentat):

701 „Vinzări de produse intermediare”	350.000	
702 „Vinzări de produse finite”	650.000	
703 „Vinzări de produse reziduale”	100.000	
705 „Vinzări de mărfuri”	900.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		2.000.000

La finele exercițiului financiar, după această înregistrare, toate conturile grupei 70 „Vinzări de produse fabricate și de mărfuri” se soldează.

7.4.2.2. Contabilitatea veniturilor din vânzări de prestații de servicii și din activități anexe

Contabilitatea acestor venituri se conduce pe elemente primare de venituri cu ajutorul conturilor din grupa 71 „Vinzări de prestații de servicii și venituri din activități anexe”, potrivit următoarei structuri de conturi:

a) Contul 711 „Studii și lucrări”, cont operațional, care reflectă veniturile obținute din valorificarea de studii și prestarea de lucrări de întreținere și reparații post-garanție privind produsele vîndute;

b) Contul 712 „Prestării de servicii”, cont operațional, care reflectă veniturile obținute din prestarea serviciilor care intră în profilul principal de activitate al agentului economic;

c) Contul 713 „Redevențe pentru concesiuni, brevete, licențe, mărci, procedee, drepturi și valori similare”, cont operațional, care reflectă veniturile realizate de un agent economic ca urmare a concesiunii unor activități sau capacități de producție, a unor brevete, licențe, mărci de fabrică sau de comerț;

d) Contul 718 „Venituri ale activităților anexe”, cont neoperațional, care reflectă veniturile realizate de un agent economic din activități legate indirect de profilul său principal de activitate, cum ar fi: servicii de punere la dispoziție a personalului propriu, transporturi de produse fabricate și mărfuri vîndute, locații și comisioane diverse, bonificații primite pentru returnarea ambalajelor achiziționate o dată cu marfa etc. Aceste categorii de venituri sînt reflectate cu ajutorul următoarelor subdiviziuni operaționale:

d₁) 7181 „Punere la dispoziție a personalului”;

d₂) 7182 „Transporturi și cheltuieli accesorii facturate”;

d₃) 7183 „Locații diverse”;

d₄) 7184 „Comisioane și intermedieri”;

d₅) 7185 „Venituri din bonificații pentru ambalajele achiziționate”;

d₆) 7188 „Alte venituri anexe”.

Toate conturile din grupa 71 „Venituri de prestații de servicii și venituri din activități anexe” au funcție contabilă de pasiv. Se creditează în cursul exercițiului financiar cu creșterea elementelor de venituri pe care le

reflectă fie în corespondență cu conturile de terți, dacă se înregistrează dreptul de a încasa, fie în corespondență cu conturile financiare, dacă se folosesc instrumente de plată cu încasare imediată. Pentru înregistrarea formării acestor venituri, în condițiile practicării sistemului TVA, prezentăm următorul exemplu ipotetic pe baza următoarelor exemple ipotetice:

Exemplul nr. 1

O societate comercială, specializată în producția de echipamente de calcul electronic, facturează clienților săi lucrări de punere în funcțiune a echipamentelor livrate, valoarea FTVA 400.000 lei; TVA 10% și servicii de întreținere curentă postgaranție, valoare FTVA 100.000 lei, TVA 10%.

Înregistrarea contabilă este:

411 „Clienți”	550.000	
711 „Studii și lucrări”		400.000
712 „Prestări de servicii”		100.000
4427 „TVA colectată”		50.000

O societate comercială încasează prin cecuri bancare:

a) redevențe pentru concesiunea unei licențe de fabricație în sumă de 250.000 lei;

b) servicii de punere la dispoziție a personalului propriu, valoare FTVA 50.000, TVA 10%;

c) transporturi efectuate clienților pentru produsele livrate, valoare FTVA 150.000 lei, TVA 10%;

d) chirii pentru sublocăția unui magazin comercial în sumă de 100.000 lei;

e) comision pentru intermedierea unui export de mărfuri, valoare fără TVA 20.000 lei, TVA 10%;

f) alte venituri din activități anexe, valoare FTVA 80.000 lei și TVA 10%.

Înregistrarea contabilă este:

501 „Banca ...”	900.000	
713 „Redevențe pentru concesiuni, brevete, licențe, mărci, procedee, drepturi și valori similare”		250.000
7181 „Punere la dispoziție a personalului”		50.000
7182 „Transporturi și cheltuieli accesorii facturate”		150.000
7183 „Locații diverse”		100.000
7184 „Comisioane și intermediari”		220.000
7188 „Alte venituri anexe”		80.000
4427 „TVA colectată”		50.000

Exemplul nr. 2

Se vînd pe credit comercial produse finite, preț de vânzare FTVA 500.000 lei, TVA 10%, ambalate în ambalaje restituibile facturate clientului la suma de 100.000 lei. Se reprimesc ambalaje returnate de clienți cu o bonificație de 20%, respectiv la valoarea de 80.000 lei.

Înregistrarea în contabilitate a acestui exemplu ipotetic presupune următoarele formule contabile:

a) — înregistrarea vânzării produselor finite pe credit comercial, cu facturarea ambalajelor:

411 „Clienți”	650.000	
702 „Vînzări de produse finite”		500.000
4427 „TVA colectată”		50.000
4193 „Clienți — datorii pentru ambalaje și materiale consignate”		100.000

b) — recepția ambalajelor returnate cu o bonificație de 20%;

4193 „Clienți — datorii pentru ambalaje și materiale consignate”	100.000	
411 „Clienți”		80.000
7185 „Venituri din bonificații pentru ambalajele achiziționate”		20.000

La finele exercițiului financiar toate soldurile creditoare ale conturilor din grupa 71 „Vînzări de prestații de servicii și venituri din activități anexe” se transferă în contul 12 „Rezultatul exercițiului”, prin formula contabilă (ținînd cont de exemplele anterioare):

711 „Studii și lucrări”	400.000	
712 „Prestări servicii”	100.000	
713 Redevențe pentru concesiuni, brevete, licențe, mărci, procedee, drepturi și valori similare”		250.000
7181 „Punerea la dispoziția a personalului”		50.000
7182 „Transporturi și cheltuieli accesorii facturate”		150.000
7183 „Locații diverse”		100.000
7184 „Comisioane și intermediari”		220.000
7185 „Venituri din bonificații pentru ambalajele achiziționate”		20.000
7188 „Alte venituri anexe”		80.000
12 „Rezultatul exercițiului”		1.370.000

În urma acestei înregistrări toate conturile din grupa 71 „Venituri din prestații de servicii și venituri din activități anexe“ se soldează la finele exercițiului financiar“.

7.4.2.3. Contabilitatea veniturilor din variația stocurilor

În condițiile organizării contabilității în dublu circuit s-a optat ca, în contabilitatea generală, evidența stocurilor de produse fabricate și de comenzi în curs de execuție să reflecte fidel relația bilanțieră (vezi cap. IV).

(1) $S_i + S_{in} + V_p = I_p + S_{fn} + S_f$, în care:

S_i, S_f — stocuri de produse fabricate la începutul și respectiv sfârșitul exercițiului financiar;

S_{in}, S_{fn} — stocuri de comenzi în curs de execuție la începutul și respectiv sfârșitul exercițiului financiar;

V_p — veniturile exercițiului financiar;

I_p — încasările exercițiului financiar.

Se observă că potrivit acestei concepții de organizare a contabilității stocurilor și vânzărilor, veniturile exercițiului financiar (V_p) sînt influențate de variația stocurilor de produse fabricate ($S_f - S_i$) și comenzilor în curs de execuție ($S_{fn} - S_{in}$) potrivit următoarei relații:

(2) $V_p = I_p \pm (S_f - S_i) \pm (S_{fn} - S_{in})$, deduse din relația (1).

În consecință, lista de conturi a planului contabil francez a instituit pentru evidența variației stocurilor de produse fabricate și comenzi în curs de execuție grupa de conturi 72 „Producția stocată“, care cuprinde conturi distincte pentru fiecare element de stoc și anume:

a) Contul 722 „Variația stocurilor de comenzi în curs de execuție“, cont operațional, care reflectă creșterea (dacă are sold creditor) sau descreșterea (dacă are sold debitor) stocurilor de producție neterminată, la finele exercițiului financiar, față de cele de la începutul acestuia;

b) Contul 723 „Variația stocurilor de produse“, cont operațional, care reflectă, în mod similar, creșterea sau descreșterea stocurilor de producție fabricată, respectiv de semifabricate, produse finite și reziduale.

Ca regulă generală, aceste conturi se creditează cu creșterile de stocuri și se debitează cu diminuarea de stocuri, astfel încît, la finele exercițiului financiar, soldul lor să reflecte variația stocurilor de produse fabricate și comenzi în curs de execuție. Aceste conturi funcționează diferit în funcție de metoda de evidență a stocurilor practică de întreprindere, respectiv: metoda inventarului permanent sau metoda inventarului intermitent, expuse în cap. IV.

Excepție de la această regulă face contul 728 „Alte elemente de producție“, cont operațional, care reflectă veniturile din utilizarea unor componente ale producției de bază și anexe pentru consumuri interne ale agentului economic, cum ar fi: plata în natură a personalului cu produse care fac obiectul principal de activitate; transporturi de bunuri și persoane efectuate pe cont propriu etc. Acest cont asigură compensarea dublei înregistrări a unor cheltuieli componente a unor elemente de cheltuieli diferite. De exemplu, o societate comercială efectuează transporturi proprii pentru aprovizionările cu materii prime. Cheltuielile ocazionate de sectorul propriu de transport sînt componente ale diferitelor elemente primare de cheltuieli (salarii, amortizări, carburanți etc.) care se înregistrează ca atare. Pe de altă parte costul transportului este o componentă a costului de achiziție a materiei prime. În acest caz, societatea comercială va estima, pe bază de antecalcul sau va extrage din postcalcul, costul transportului, pentru a putea determina costul de achiziție a cumpărărilor de materii prime și va compensa dubla înregistrare a cheltuielilor compartimentului propriu de transport prin utilizarea contului 728 „Alte elemente de producție“, respectîndu-se astfel principiul necompensării cheltuielilor, în timpul exercițiului financiar.

În concret să presupunem că o societate comercială cumpără pe credit comercial materii prime, preț de cumpărare fără TVA 1.500.000 lei, TVA 10%, al căror transport s-a efectuat pe cont propriu, fiind estimat (după înregistrarea cheltuielilor compartimentului propriu de transport, potrivit naturii lor economice) la 250.000 lei (se practică inventarul intermitent).

Formula contabilă pentru înregistrarea acestui exemplu ipotetic este următoarea:

370 „Materii prime”	1.750.000	
4426 „TVA deductibilă”	150.000	
401 „Furnizori”		1.650.000
728 „Alte elemente de producție”		250.000

La finele exercițiului financiar soldurile conturilor grupei 72 „Producție stocată” se preiau în rezultatul exercițiului financiar, prin formula contabilă:

722 „Variația stocurilor de comenzi în curs de execuție”	×	
723 „Variația stocurilor de produse”	×	
728 „Alte elemente de producție”	×	
12 „Rezultatul exercițiului”		×

Precizăm că în cazul în care, la sfârșitul exercițiului financiar, conturile 722 „Variația stocurilor de comenzi în curs de execuție” și 723 „Variația stocurilor de produse” prezintă sold debitor, formula contabilă se redactează similar, însă cu valori negative.

7.4.2.4. Contabilitatea veniturilor din producția imobilizată

Veniturile din producția imobilizată sînt formate din:

a) Costul de producție a imobilizărilor corporale și necorporale realizate în regie proprie și înscrise ca atare în activul imobilizat;

b) Totalul cheltuielilor auxiliare efectuate de întreprindere cu procurarea și punerea în stare de folosință a imobilizărilor corporale și necorporale procurate de la terți, cum ar fi: cheltuieli de transport, de instalare, de montaj, efectuate în regie proprie. Este de menționat faptul că, în momentul efectuării lor, în cursul exercițiului financiar, aceste cheltuieli primesc un tratament contabil normal fiind înregistrate, alături de celelalte categorii de cheltuieli, în conturile din clasa 6 „Conturi de cheltuieli”, în structura lor pe elemente primare de cheltuieli.

La finele exercițiului financiar și la punerea în funcțiune a imobilizărilor, costul de producție a imobilizărilor

create în regie proprie și totalul cheltuielilor auxiliare efectuate de întreprindere cu achiziționarea și punerea în funcțiune a imobilizărilor cumpărate de la terți fac obiectul unei contabilizări distincte, sub dublul aspect:

1) Pe de o parte ca imobilizări în curs cu ajutorul conturilor din grupa 23 „Imobilizări în curs”.

2) Pe de altă parte ca venituri din producția proprie de imobilizări, evidențiate cu ajutorul conturilor din grupa 73 „Producție imobilizată”, în cadrul căreia s-au prevăzut conturi distincte pe categorii de imobilizări și anume:

a) Contul 731 „Producție imobilizată de activ necorporal”, cont operațional, care reflectă veniturile din producția de imobilizări necorporale, realizate în regie proprie;

b) Contul 732 „Producție imobilizată de activ corporal”, cont operațional, care reflectă veniturile din producția de imobilizări corporale, realizate în regie proprie.

În contextul celor relatate, în legătură cu imobilizările executate în regie proprie, terminate și puse în funcțiune, în contabilitate se fac următoarele înregistrări contabile:

a) Înregistrarea veniturilor la nivelul totalului cheltuielilor cu producția imobilizată realizată în cursul exercițiului financiar:

231 „Imobilizări necorporale în curs”	×
232 „Imobilizări corporale în curs”	×
731 „Producție imobilizată de activ necorporal”	×
732 „Producție imobilizată de activ corporal”	×

De remarcat că această înregistrare poate fi operată și în cursul exercițiului financiar, element cu element, odată cu înregistrarea fiecărei cheltuieli generate de imobilizările create în regie proprie. De regulă nu se practică din cauza volumului de muncă.

b) Închiderea conturilor de venituri din producția imobilizată;

731 „Producție imobilizată de activ necorporal”	×
732 „Producție imobilizată de activ corporal”	×
12 „Rezultatul exercițiului”	

Prin acest sistem de contabilizare se evită impunerea profitului reinvestit prin efort propriu de producție în exercițiul financiar în care profitul a fost creat. Prin urmare, acest sistem de contabilizare stimulează investițiile efectuate în regie proprie, care în acest fel au drept sursă prioritară de finanțare profiturile exercițiului financiar în care aceste investiții se efectuează.

La terminarea imobilizării create în regie proprie, costul acestora reflectat de soldurile conturilor din grupa 23 „Imobilizări în curs” se înregistrează în conturile de imobilizări terminale (vezi cap. III).

7.4.2.5. Contabilitatea veniturilor din subvenții de exploatare

Subvențiile de exploatare sînt considerate, în sistemul de contabilitate francez, venituri din exploatare în exercițiul financiar în care ele s-au obținut. Evidența veniturilor din subvențiile de exploatare se ține cu ajutorul contului 74 „Subvenții de exploatare”, cont operațional, care se creditează la obținerea subvenției fie în corespondență cu conturile de terți, dacă se înregistrează dreptul de a încasa subvenția, fie în corespondență cu conturile financiare, dacă se înregistrează direct încasarea subvenției.

De exemplu se presupune că se încasează prin cec bancar subvenția de exploatare în sumă de 1.500.000 lei. Incasarea acesteia se reflectă în contabilitate prin formula contabilă:

501 „Banca ...”	1.500.000	
74 „Subvenții de exploatare”		1.500.000

La finele exercițiului financiar contul 74 „Subvenții de exploatare” se închide prin contul 12 „Rezultatul exercițiului”, prin formula contabilă:

74 „Subvenții de exploatare”	1.500.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		1.500.000

În urma acestei înregistrări, la finele exercițiului financiar, contul 74 „Subvenții în exploatare” se soldează.

7.5. CONTABILITATEA ALTOR CHELTUIELI ȘI VENITURI CURENTE

În categoria altor cheltuieli și venituri curente se cuprind acele elemente de cheltuieli și venituri care nu sînt strict generate de activitatea de exploatare, dar pentru care întreprinzătorul optează, iar legislația națională în vigoare îi permite să le considere drept componente ale rezultatului activității ordinare (de exploatare curentă).

În genere, cheltuielile și veniturile din această categorie sînt corelative, în sensul că fiecărui element de cheltuială îi corespunde un element de venit cu conținut economic similar (în contabilitatea aceluiași agent economic sau a unor agenți economici diferiți), atît cheltuiala cît și venitul fiind generate, de regulă, de una și aceeași operație economică, cum ar fi:

- cheltuieli și venituri generate de vânzarea imobilizărilor corporale și necorporale;
- cheltuieli și venituri generate de acordarea respectiv primirea subvențiilor;
- cheltuieli și venituri generate de acordarea, respectiv, primirea donațiilor;
- cheltuieli și venituri generate de jetoanele de prezență;
- cheltuieli și venituri din penalități și amenzi;
- cheltuieli cu pierderile pe creanțe nerecuperabile și venituri din creanțe reactivate;
- alte cheltuieli și venituri privind gestiunea curentă.

Contabilitatea acestor elemente de cheltuieli și venituri tratate prin prisma antitezei „Cheltuială-venit” face obiectul subparagrafelor 7.5.2.—7.5.8.

Excepție de la această „corelativitate” fac veniturile din cotele-părți din subvențiile de investiții virate la rezultatul exercițiului, care, fiind acordate de stat și colectivitățile publice locale, nu au corespondent în cheltuielile altui agent economic, ci în cheltuielile administrației centrale de stat, respectiv, în bugetele administrațiilor publice locale.

Contabilitatea acestor categorii de venituri face obiectul paragrafului următor.

7.5.1. CONTABILITATEA VENITURILOR DIN COTELE-PĂRȚI DE SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII VIRATE LA REZULTATUL EXERCITIULUI

Contabilitatea acestui element de venit se realizează cu ajutorul contului 751 „Cote-părți de subvenții de investiție virate la rezultatul exercițiului”.

Contul 751 „Cote-părți de subvenții de investiție virate la rezultatul exercițiului” se creditează în fiecare exercițiu financiar cu cote-părți din subvențiile primite pentru investiții, care, potrivit legislației naționale, afectează rezultatul exercițiului respectiv. În principiu, mărimea cotelor părți din subvențiile pentru investiții care urmează să afecteze rezultatul unui exercițiu financiar trebuie să fie egale cu amortizările imobilizărilor dobândite sau create cu ajutorul respectivelor subvenții. În funcție de clauzele contractului sau convenției în baza căreia s-a acordat subvenția, aceste cote-părți pot fi stabilite și ca o sumă egală cu o zecime din valoarea totală a subvenției sau în raport cu un număr de ani prevăzut expres în contract, în care imobilizările dobândite, respectiv, create în baza subvenției sînt inalienabile.

La finele fiecărui exercițiu financiar, contul 752 „Cote-părți din subvenții de investiție virate la rezultatul exercițiului” se debitează, închizîndu-se prin contul 12 „Rezultatul exercițiului”.

Pentru ilustrarea contextului în care funcționează contul 751 „Cote-părți de subvenții de investiție virate la rezultatul exercițiului” prezentăm următorul exemplu ipotetic:

O societate comercială încasează de la stat, prin virament bancar, o subvenție în sumă de 1.500.000 lei pentru procurarea de echipamente electronice, care, potrivit clauzelor convenției de acordare a subvenției, sînt inalienabile pe o perioadă de 3 ani.

Reflectarea în contabilitate a acestui exemplu ipotetic presupune următoarele înregistrări contabile:

a) — încasarea subvenției de la stat, prin virament bancar:

501 „Banca ...”	1.500.000	
131 „Subvenții pentru echipament”		1.500.000

b) — înregistrarea cotei-părți anuale din subvenția de investiții încasată de la stat, la rezultatul exercițiului, respectiv a sumei de 500.000 lei în fiecare an al perioadei de inalienabilitate a echipamentelor electronice achiziționate în baza subvenției respective:

131 „Subvenții pentru echipamente”	500.000	
751 „Cote — părți de subvenții de investiție virat la rezultatul exercițiului”		500.000

c) — închiderea contului 751 „Cote-părți de subvenție de investiție virate la rezultatul exercițiului” la finele fiecărui exercițiu financiar al perioadei de inalienabilitate:

751 „Cote — părți de subvenție de investiție virat la rezultatul exercițiului”	500.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		500.000

7.5.2. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR PRIVIND VÎNZAREA DE IMOBILIZĂRI CORPORALE ȘI NECORPORALE

În condițiile economiei de piață, vînzarea (cesiunea) de fonduri fixe are o frecvență relativ ridicată, deoarece întreprinzătorul avizat preferă lichiditățile financiare pretabile la utilizări și plasamente imediate în locul imobilizărilor corporale sau necorporale devenite disponibile din diferite cauze: schimbări a profilului sau tehnologiei de fabricație, lipsă de comenzi executabile cu ajutorul acestora, uzura fizică și/sau morală înaintată etc.

În urma operației de vînzare a unei imobilizări corporale sau necorporale, în virtutea principiului necom-

* În filiera de înregistrare privind subvențiile se poate interpune și structura de conturi 444, cu reținerile sale funcționale.

pensării cheltuielilor cu veniturile, în cursul exercițiului financiar, în contabilitatea cedentului (vânzătorului) trebuie să se reflecte:

a) cheltuiala generată de valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale sau necorporale vândute, care se înregistrează cu ajutorul contului 652 „Valori contabile a imobilizărilor necorporale și corporale cedate”, cont cu funcție contabilă de activ.

b) venitul generat de valoarea de tranziție (prețul de vânzare) FTVA a imobilizărilor corporale și necorporale vândute, care se înregistrează cu ajutorul contului 752 „Preț de cesiune a imobilizărilor necorporale și corporale”, cont cu funcție contabilă de pasiv.

Ambele conturi se închid la finele exercițiului financiar prin preluarea soldurilor în contul 12 „Rezultatul exercițiului”.

Ilustrăm funcționarea acestor conturi pe baza următorului exemplu ipotetic:

O societate comercială vinde o clădire administrativă a cărei valoare de înregistrare, în contabilitate, este de 50.000.000 lei, iar amortizarea înregistrată pînă la data vânzării este de 20.000.000 lei. Prețul de vânzare încasat prin cec bancar este de 60.000.000 lei, TVA 10%.

O filieră simplificată* a înregistrărilor contabile generate de acest exemplu ipotetic se prezintă astfel:

a) — scoaterea din evidență a clădirii vândute:

652 „Valori contabile a imobilizărilor necorporale și materiale cedate”	30.000.000	
2812 „Amortizări de construcții”	20.000.000	
2121 „Clădiri”		50.000.000

b) — încasarea prețului de vânzare prin cec bancar:

501 „Banca ...”	66.000.000	
752 „Preț de cesiune a imobilizărilor necorporale și corporale”		60.000.000
4427 „TVA colectată”		6.000.000

* Atît în teorie cît și în practică poate fi întîlnită și o altă filieră de înregistrări, în care contul 652 se debitează cu valoarea de înregistrare în contabilitate și se creditează cu valoarea amortizată, astfel încît cheltuielile cu valoarea neamortizată sunt date de soldul acestui cont (a se vedea cap. III).

c) — închiderea contului 652 „Valori contabile a imobilizărilor necorporale și corporale cedate” la finele exercițiului financiar:

12 „Rezultatul exercițiului”	30.000.000	
652 „Valori contabile a imobilizărilor necorporale și corporale cedate”		30.000.000

d) — închiderea contului 752 „Preț de cesiune a imobilizărilor necorporale și corporale” la finele exercițiului financiar:

752 „Preț de cesiune a imobilizărilor necorporale și corporale”	60.000.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		60.000.000

7.5.3. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR PRIVIND SUBVENȚIILE

Ca regulă generală, subvențiile sînt acordate agenților economici de către stat sau de către administrațiile publice locale. Totuși, libertatea contractuală, specifică economiei de piață poate genera practicarea subvențiilor între agenții economici. Astfel de cazuri sînt legate, de regulă, de participarea subvenționatorului (agentul economic care acordă subvenția) la capitalul social al subvenționatului (agentul economic care primește subvenția), în vederea echilibrării situației economico-financiare a acestora din urmă.

Practicarea subvenționării între agenții economici generează:

a) O cheltuială în contabilitatea subvenționatorului care se înregistrează cu ajutorul contului 653 „Subvenții acordate”, cont cu funcție contabilă de activ;

b) Un venit în contabilitatea subvenționatului care se înregistrează cu ajutorul contului 753 „Subvenție de echilibru”, cont cu funcție contabilă de pasiv.

La finele exercițiului financiar, aceste conturi se închid prin contul 12 „Rezultatul exercițiului”.

De exemplu, o societate comercială acordă altei societăți comerciale o subvenție de echilibru în sumă de 5.000.000 lei, achitată prin cec bancar.

Acest exemplu ipotetic presupune următoarele înregistrări contabile:

a) În contabilitatea subvenționatorului:

a₁) — acordarea subvenției, plătită prin cec bancar:

653 „Subvenții acordate”	5.000.000	
501 „Banca ...”		5.000.000

a₂ — închiderea contului 653 „Subvenții acordate” la finele exercițiului financiar

12 „Rezultatul exercițiului”	5.000.000	
653 „Subvenții acordate”		5.000.000

b) În contabilitatea subvenționatului:

b₁) — primirea subvenției, încasată prin cec bancar:

501 „Banca ...”	5.000.000	
753 „Subvenție de echilibru”		5.000.000

b₂ — închiderea contului 753 „Subvenții de echilibru”, la finele exercițiului financiar:

753 „Subvenție de echilibru”	5.000.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		5.000.000

7.5.4. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR PRIVIND DONAȚIILE

Practica acordării de donații între agenții economici, acceptată de legislația fiscală a economiilor de piață dezvoltate, generează:

a) O cheltuială în contabilitatea donatorului, care se înregistrează cu ajutorul contului 654 „Donații”, cont cu funcție contabilă de activ;

b) Un venit în contabilitatea donatului care se înregistrează cu ajutorul contului 754 „Donații primite”, cont cu funcție contabilă de pasiv.

De exemplu, o societate comercială acordă altei societăți comerciale o donație de 500.000 lei, achitată în numerar.

La finele exercițiului financiar, aceste conturi se închid prin contul 12 „Rezultatul exercițiului”.

Acest exemplu ipotetic presupune următoarele înregistrări contabile:

a) În contabilitatea donatorului:

a₁) — acordarea donației plătită în numerar:

654 „Donații”	500.000	
51 „Casa”		500.000

a₂) — închiderea contului 654 „Donații” la finele exercițiului financiar.

12 „Rezultatul exercițiului”	500.000	
654 „Donații”		500.000

b) În contabilitatea donatului:

b₁) primirea donației încasată în numerar:

51 „Casa”	500.000	
754 „Donații primite”		500.000

b₂ — închiderea contului 754 „Donații primite” la finele exercițiului financiar:

754 „Donații primite”	500.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		500.000

Desigur că, în condițiile libertăților de acțiune ale economiilor de piață, nimic nu împiedică acordarea de donații de către agenții economici unor persoane fizice sau unor organizații cu scop nelucrativ, precum și apariția unor cazuri concrete inverse. Reflectarea contabilă se adaptează fiecărui caz concret în parte, respectând, însă, logica rezultată din exemplul ipotetic prezentat.

7.5.5. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR PRIVIND JETOANELE DE PREZENȚĂ

În practica economiilor de piață dezvoltate apar frecvente cazuri în care unii agenți economici care dispun de lichidități financiare cu caracter de evasipermanență și le plasează în titluri de participare la capitalul altor societăți comerciale cu scopul declarat de a participa la administrarea acestora din urmă.

În condițiile legislației comerciale a fiecărei țări, societățile comerciale deținătoare de capital în alte socie-

tăți comerciale au dreptul să-și trimită reprezentanți în consiliile de administrație ale societăților comerciale în care dețin titluri de participare. Aceste participări se plătesc în baza unor jetoane de prezență generând:

a) O cheltuială în contabilitatea societății comerciale în al cărei consiliu de administrație participă reprezentanții societăților comerciale deținătoare de titluri de participare. Această cheltuială se înregistrează cu ajutorul contului 655 „Jetoane de prezență”, cont cu funcție contabilă de activ;

b) Un venit în contabilitatea societății comerciale destinatoare de titluri de participare în alte societăți în a căror consiliu de administrație își trimit reprezentanți. Acest venit se înregistrează cu ajutorul contului 755 „Jetoane de prezență”, cont cu funcție contabilă de pasiv.

Aceste conturi se închid, la finele exercițiului financiar, prin contul 12 „Rezultatul exercițiului”.

De exemplu, societatea comercială „X” deținătoare a 40% din acțiunile societății comerciale „Y” trimite un reprezentant în consiliul de administrație al acesteia din urmă și încasează în baza jetoanelor de prezență suma de 36.000 lei prin virament bancar.

Acest exemplu ipotetic presupune următoarele înregistrări contabile:

a) În contabilitatea societății comerciale „Y”:

a₁) — plata jetoanelor de prezență prin virament bancar:

655 „Jetoane de prezență”	36.000	
501 „Banca ...”		36.000

a₂) — închiderea contului 655 „Jetoane de prezență”, la finele exercițiului financiar:

12 „Rezultatul exercițiului”	36.000	
655 „Jetoane de prezență”		36.000

b) În contabilitatea societății comerciale „X”:

b₁) — încasarea jetoanelor de prezență prin virament bancar:

501 „Banca ...”	36.000	
755 „Jetoane de prezență”		36.000

b₂) — închiderea contului 755 „Jetoane de prezență”, la finele exercițiului financiar:

755 „Jetoane de prezență”	36.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		36.000

În cazul în care reprezentanții deținătorilor de titluri de participare în consiliile de administrație sînt persoane fizice, care participă la ședințele acestor consilii în calitate de mandatului acordat de adunarea generală a deținătorilor de titluri de participare, problemele se rezolvă în mod similar, cu precizarea că achitarea jetoanelor de prezență va genera înregistrări contabile numai în contabilitatea societății comerciale plătitoare.

7.5.6. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR PRIVIND AMENZILE ȘI PENALITĂȚILE

În practica economiei bazată pe inițiativa liberă a întreprinderilor, contractul reprezintă legea părților implicate în tranzacțiile economico-financiare atît timp cît nu se poate demonstra că liberul consimțămînt al acestora a fost viciat. În consecință, fiecare parte contractantă, interesată în realizarea obiectului principal al contractului, pretinde includerea în contract a unor clauze asiguratorii dintre care cele mai frecvent întîlnite sînt despăgubirile și penalitățile pretinse părții care nu va respecta clauzele privind obiectul principal al contractului.

Realizarea împrejurărilor generatoare de despăgubiri și penalități, recunoscute reciproc de părțile contractante sau constatate de organele jurisdicționale abilitate în acest sens, generează:

a) Cheltuieli în contabilitatea societății comerciale plătitoare de amenzi și penalități, care se înregistrează cu ajutorul contului 656 „Penalități și amenzi”, cont cu funcție contabilă de activ;

b) Venituri în contabilitatea societății comerciale încasatoare de amenzi și penalități, care se înregistrează cu ajutorul contului 756 „Despăgubiri și penalități încasate”, cont cu funcție contabilă de pasiv.

La finele exercițiului financiar aceste conturi se închid prin preluarea soldurilor lor în contul 12 „Rezultatul exercițiului”.

De exemplu, ca urmare a nelivrării la termen a unui lot de mărfuri contractate, un organ jurisdicțional com-

petent (judecătorie, arbitraj etc.) obligă societatea comercială „X” să plătească societății comerciale „Y” penalități calculate pe zi de întârziere, în sumă totală de 650.000 lei, care se decontează prin cec bancar.

Înregistrările contabile pentru rezolvarea acestui exemplu ipotetic ar fi următoarele:

a) În contabilitatea societății comerciale „X”:

a₁) — plata penalităților de întârziere, prin cec bancar:

656 „Penalități și amenzi”	650.000	
501 „Banca ...”		650.000

a₂) — închiderea contului 656 „Penalități și amenzi” la finele exercițiului financiar:

12 „Rezultatul exercițiului”	650.000	
656 „Penalități și amenzi”		650.000

b) În contabilitatea societății bancare „Y”:

b₁) — încasarea penalităților de întârziere, prin cec bancar:

501 „Banca ...”	650.000	
756 „Despăgubiri și penalități încasate”		650.000

b₂) Lichidarea contului 756 „Despăgubiri și penalități încasate”, la finele exercițiului financiar:

756 „Despăgubiri și penalități încasate”	650.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		650.000

7.5.7. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR PRIVIND CREANȚELE NEÎNCASABILE LA TERMEN

Cauze de ordin obiectiv sau subiectiv pot genera în practica economică curentă cazuri de insolvabilități a debitorului. Această insolvabilitate poate fi temporară sau definitivă. În ambele cazuri creditorul se află pe moment în imposibilitatea de a-și încasa creanțele sale.

Din momentul constatării insolvabilității, creditorul poate, desigur în condițiile legislațiilor naționale, să includă creanțele nerecuperabile în cheltuielile sale curente. Contabilitatea acestor cheltuieli se realizează cu aju-

torul contului 657 „Pierderi pe creanțe nerecuperabile”, cont cu funcție contabilă de activ.

În exercițiile financiare următoare, dacă creditorul constată refacerea solvabilității debitorului său poate proceda la reactivarea creanței care va genera un venit reflectat în contabilitatea cu ajutorul 757 „Venituri din creanțe reactivate”, cont cu funcție contabilă de pasiv.

La finele exercițiului financiar, aceste conturi se închid prin preluarea soldurilor lor în contul 12 „Rezultatul exercițiului”.

De exemplu, în urma pronunțării hotărârii într-un proces cu un client îndoielnic s-a constatat în exercițiul financiar N-1 insolvabilitatea acestuia pentru o creanță în sumă de 750.000 lei. În exercițiul financiar „N” se apreciază refacerea solvabilității clientului respectiv și se reactivează creanța.

Rezolvarea contabilă a acestui exemplu ipotetic presupune următoarele înregistrări:

a) În exercițiul financiar „N-1”:

a₁) — includerea în cheltuieli a creanței nerecuperabile:

657 „Pierderi pe creanțe nerecuperabile”	750.000	
416 „Clienți îndoielnici”		750.000

a₂) — închiderea contului 657 „Pierderi pe creanțe nerecuperabile” la finele exercițiului financiar „N-1”:

12 „Rezultatul exercițiului”	750.000	
657 „Pierderi pe creanțe nerecuperabile”		750.000

b) În exercițiul financiar „N”:

b₁) — reactivarea creanței față de debitorul îndoielnic:

416 „Clienți îndoielnici”	750.000	
757 „Venituri din creanțe reactivate”		750.000

Pe durata de insolvabilitate cuprinsă în termenele de prescripție extinctivă prevăzute de legislațiile naționale, evidența creanțelor nerecuperabile, incluse în cheltuieli se ține cu ajutorul conturilor în afara bilanțului (clasa 8 „Conturi speciale”).

7.5.8. CONTABILITATEA ALTOR CHELTUIELI ȘI VENITURI PRIVIND GESTIUNEA CURENTĂ

Pe lângă elementele de cheltuieli și venituri tratate în subparagrafele anterioare (7.3.1.—7.5.7.), în activitatea curentă a agenților economici pot apare și alte cheltuieli și venituri cu conținut economic similar.

Cheltuielile de această natură se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului 658 „Alte cheltuieli de gestiune cuvenită“, cont cu funcție contabilă de activ, iar veniturile, cu ajutorul contului 758 „Alte venituri de gestiune curentă“, cont cu funcție contabilă de pasiv. Aceste conturi se închid la finele exercițiului financiar prin contul 12 „Rezultatul exercițiului“.

De exemplu, o societate comercială plătește în numerar ajutoare umanitare în sumă de 150.000 lei și încasează prin virament bancar suma de 200.000 lei, ca despăgubiri din asigurarea unui imobil cu locuințe de serviciu, distrus de un incendiu.

Rezolvarea contabilă a acestui exemplu ipotetic presupune următoarele înregistrări contabile:

a) plata ajutoarelor umanitare în numerar:

658 „Alte cheltuieli de gestiune curentă”	150.000	
51 „Casa”		150.000

b) — încasarea despăgubirilor din asigurări prin virament bancar:

501 „Banca ...”	200.000	
758 „Alte venituri de gestiune curentă”		200.000

c) — închiderea contului 658 „Alte cheltuieli de gestiune curentă” la finele exercițiului financiar:

12 „Rezultatul exercițiului”	150.000	
658 „Alte cheltuieli de gestiune curentă”		150.000

d) — închiderea contului 758 „Alte venituri de gestiune curentă” la finele exercițiului financiar:

758 „Alte venituri de gestiune curentă”	200.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		200.000

*
* *

Precizăm că toate exemplele ipotetice prezentate (în paragrafele 7.5.1. — 7.5.8.) au caracter strict ilustrativ, de a pune în evidență regulile generale de funcționare a conturilor din grupele 65 „Alte cheltuieli curente” și 75 „Alte venituri curente”. În practica economică curentă diversitatea cazurilor pot genera o diversitate mult mai mare a corespondențelor contabile ale acestor conturi de cheltuieli și venituri decât cele rezultate din exemplele prezentate.

7.6. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR FINANCIARE

În categoria cheltuielilor și veniturilor financiare se cuprind acele cheltuieli și venituri care sînt strict legate de activitatea financiară a întreprinderii.

În general, cheltuielile și veniturile financiare sînt corelative, în sensul că fiecărui element de cheltuială financiară îi corespunde un element de venit financiar de conținut economic similar atît cheltuiala cît și venitul fiind generate, de regulă, de aceeași operație economică, cum ar fi:

a) cheltuieli generate de dobînzile plătite pentru împrumuturile luate și veniturile generate de dobînzile încasate pentru împrumuturile acordate;

b) cheltuieli și venituri din vînzarea titlurilor imobilizate;

c) cheltuieli și venituri privind creanțele legate de participări la capitalurile altor societăți comerciale;

d) cheltuielile și veniturile privind sconturile pentru plata creanțelor înainte de scadență;

e) cheltuieli și venituri generate de evaluarea titlurilor de plasament la prețurile zilei (așa-zisa valoare de piață);

f) cheltuielile și veniturile generate de diferențele de curs valutar;

g) alte cheltuieli și venituri financiare.

Contabilitatea acestor elemente de cheltuieli și venituri, tratate prin prisma antitezei „cheltuială-venit“, face obiectul subparagrafelor următoare.

Excepție de la această corelativitate o fac veniturile din diferența favorabilă de preț obținută din vânzarea titlurilor de plasament imediat negociabile (a se vedea paragraful 7.6.6.).

7.6.1. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR PRIVIND DOBÎNZILE

În totalul patrimoniului deținut de un agent economic, capitalurile împrumutate, pe de o parte, și plasamentele financiare sub forma titlurilor de participare achiziționate și a împrumuturilor acordate pot deține ponderi relativ ridicate. Prin urmare, același agent economic se poate regăsi:

a) În postura de plătitor de dobânzi pentru capitalurile împrumutate și creditele curente. Aceste plăți reprezintă, pentru agentul economic plătitor, o cheltuială financiară a cărei evidență se ține cu ajutorul contului 661 „Cheltuieli privind dobânzile“, cont cu funcție contabilă de activ.

b) În postura de încasator de dobânzi pentru împrumuturile acordate și de dividende pentru titlurile de participare la capitalurile altor societăți comerciale. Aceste încasări reprezintă, pentru agentul economic încasator, un venit financiar a cărui evidență se ține cu ajutorul contului 761 „Venituri din titluri imobilizate“, cont cu funcție contabilă de pasiv.

Conturile 661 „Cheltuieli privind dobânzile“ și 761 „Venituri din titluri imobilizate“ se închid la finele exercițiului financiar prin contul 12 „Rezultatul exercițiului“.

Pentru a ilustra funcționarea acestor conturi considerăm următorul exemplu ipotetic:

O societate comercială achită prin cecuri bancare dobînda aferentă obligațiunilor emise și nerăscumpărate în

sumă de 500.000 lei și încasează, tot prin cecuri bancare, dividende pentru titlurile de participare la capitalurile altor societăți comerciale în sumă de 900.000 lei“.

Reflectarea în contabilitate a acestui exemplu ipotetic presupune următoarele înregistrări contabile:

a) — plata dobînzilor aferente obligațiunilor emise și nerăscumpărate prin cecuri bancare:

661 „Cheltuieli privind dobânzile“	800.000	
501 „Banca ...“		800.000

b) — încasarea dividendelor aferente titlurilor de participare la capitalurile altor societăți comerciale prin cecuri bancare:

501 „Banca ...“	900.000	
761 „Venituri din titluri imobilizate“		900.000

c) — închiderea contului 661 „Cheltuieli privind dobânzile“ la finele exercițiului financiar:

12 „Rezultatul exercițiului“	800.000	
661 „Cheltuieli privind dobânzile“		800.000

d) — închiderea contului 761 „Venituri din titluri imobilizate“ la finele exercițiului financiar:

761 „Venituri din titluri imobilizate“	900.000	
12 „Rezultatul exercițiului“		900.000

Menționăm că în practica de zi cu zi, corespondențele conturilor 661 „Cheltuieli privind dobânzile“ și 761 „Venituri din titluri imobilizate“ pot fi mult mai diversificate.

7.6.2. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR PRIVIND VÎNZAREA TITLURILOR DE PARTICIPARE

În condițiile economiei de piață circulația titlurilor de participare, concretizate în acțiuni sau în părți sociale este relativ frecventă.

În urma operațiilor de vânzare-cumpărare a acestor categorii de imobilizări financiare, în virtutea principiului necompensării cheltuielilor cu veniturile, în cur-

sul exercițiului financiar, în contabilitatea cedentului (vînzătorului) trebuie să se reflecte:

a) Cheltuiala generată de valoarea de înregistrare în contabilitate, respectiv, de prețul istoric (de cumpărare) cu ajutorul contului 662 „Valori contabile de titluri imobilizate cedate”, cont cu funcție contabilă de activ;

b) Venitul generat de valoarea de tranzacție (prețul de vînzare) a titlurilor de participare cedate, care se înregistrează cu ajutorul contului 762 „Preț de cesiune a imobilizărilor financiare”, cont cu funcție contabilă de pasiv.

Ambele conturi se închid la finele exercițiului financiar prin preluarea soldurilor lor în contul 12 „Rezultatul exercițiului”.

Ilustrăm funcționarea acestor conturi pe baza următorului exemplu ipotetic:

O societate comercială vinde titluri de participare a căror valoare de înregistrare în contabilitate este de 500.000 lei, iar prețul de vînzare încasat prin cec bancar este de 525.000 lei.

Filiera înregistrărilor contabile generate de acest exemplu ipotetic se prezintă astfel:

a) — scăderea din evidență a titlurilor de participare vîndute:

662 „Valori contabile de titluri imobilizate cedate”	500.000	
2611 „Titluri de participare”		500.000

b) — încasarea titlurilor de participare prin cec bancar:

501 „Banca ...”	525.000	
752 „Preț de cesiune a imobilizărilor financiare”		525.000

c) — închiderea contului 662 „Valori contabile de titluri imobilizate cedate” la finele exercițiului financiar:

12 „Rezultatul exercițiului”	500.000	
662 „Valori contabile de titluri imobilizate cedate”		500.000

d) — închiderea contului 752 „Preț de cesiune a imobilizărilor financiare” la finele exercițiului financiar:

752 „Preț de cesiune a imobilizărilor financiare”	525.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		525.000

Menționăm că datorită varietății modalităților de plasamente financiare în titluri de participare conturile 662 „Valori contabile de titluri imobilizate cedate” și 762 „Preț de cesiune a imobilizărilor financiare” pot avea și alte corespondențe contabile.

7.6.3. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR PRIVIND CREANȚELE LEGATE DE PARTICIPARI

În practica economiei de piață, adeseori societățile comerciale „mamă” își ajută societățile comerciale „fiice” cu împrumuturi pe termen mijlociu și lung în vederea redresării situației economico-financiare precare a acestora din urmă. În acest fel societatea comercială „mamă” dobîndește drepturi de creanță asupra societății comerciale „fiice”. Cum situația economico-financiară a societății comerciale „fiice” poate evolua spre faliment sau spre redresare, pot apare următoarele situații de principiu:

a) Societatea comercială „mamă” nu mai poate recupera ajutoarele financiare acordate societății comerciale „fiice” datorită evoluției situației economico-financiare a acesteia din urmă spre faliment. În acest caz, în limita legislațiilor naționale, societatea comercială „mamă” poate include pierderile din aceste creanțe legate de participări în cheltuielile sale financiare. Contul care reflectă aceste cheltuieli este 663 „Pierderi de creanțe legate de participări”, cont cu funcție contabilă de activ.

b) Societatea comercială „mamă” își poate recupera ajutoarele financiare acordate societății comerciale „fiice” datorită evoluției acesteia din urmă spre redresare economico-financiară. Mai mult, societatea comercială „mamă” poate realiza venituri din dobînzile încasate pentru împrumuturile acordate societății comerciale „fiice”. Astfel de venituri se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului 763 „Venituri din creanțe imobilizate”, cont cu funcție contabilă de pasiv.

Aceste conturi se închid la finele exercițiului financiar prin contul 12 „Rezultatul exercițiului”.

De exemplu, o societate comercială „mamă“ acordă unei societăți comerciale „fiice“ un ajutor financiar prin virament bancar în sumă de 1.500.000 lei pe termen de 2 ani („N“ și N+1“). În exercițiul financiar „N“, societatea comercială „mamă“ încasează prin cec bancar dobânzi aferente ajutorului financiar acordat societății comerciale „fiice“ în sumă de 150.000 lei. În exercițiul financiar „N+1“ se declară starea de faliment a societății comerciale „fiice“, societatea comercială „mamă“ putându-și încasa prin virament bancar numai 2/3 din ajutorul financiar acordat.

Acest exemplu ipotetic presupune următoarele înregistrări contabile în contabilitatea societății comerciale „mamă“:

a) — acordarea ajutorului financiar prin virament bancar, în exercițiul financiar „N“:

671 „Creanțe asimilate la participări”	1.500.000	
501 „Banca ...”		1.500.000

b) — încasarea dobânzilor, prin cec bancar, în exercițiul financiar „N“:

501 „Banca ...”	150.000	
763 „Venituri din creanțe imobilizate”		150.000

c) închiderea contului 763 „Venituri din creanțe imobilizate“ la sfârșitul exercițiului financiar „N“:

763 „Venituri din creanțe imobilizate”	150.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		150.000

d) încasarea ajutorului financiar prin virament bancar, în exercițiul financiar „N+1“, în proporția de 2/3 rezultată din lichidarea patrimoniului falitului, înregistrându-se concomitent pierderea de creanțe nerecuperabilă:

501 „Banca ...”	1.000.000	
663 „Pierderi de creanțe legate de participări”	500.000	
671 „Creanțe asimilate la participări”		1.500.000

e) închiderea contului 663 „Pierderi de creanțe legate de participări“ la finele exercițiului financiar „N+1“:

12 „Rezultatul exercițiului”	500.000	
663 „Pierderi de creanțe legate de participări”		500.000

Diversitatea cazuisticii practice poate genera și alte corespondențe ale conturilor 663 „Pierderi de creanțe legate de participări“ și 763 „Venituri din creanțe imobilizate“.

7.6.4. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR PRIVIND SCONTURILE DE LICHIDITATE

Sconturile de lichiditate reprezintă reduceri de preț acordate de vânzător cumpărătorului ca urmare a plății de către cumpărător vânzătorului înainte de scadența prevăzută în contract. Aceste reduceri sînt considerate servicii cu caracter financiar înapoiate de furnizor clientului său și prin urmare se contabilizează ca:

a) O cheltuială financiară la furnizor a cărei evidență contabilă se realizează cu ajutorul contului 664 „Sconturi de reglement acordate“, cont cu funcție contabilă de activ;

b) Un venit financiar la cumpărător a cărui evidență contabilă se realizează cu ajutorul contului 764 „Sconturi de reglement obținute“, cont cu funcție contabilă de pasiv.

Aceste conturi se închid la finele exercițiului financiar prin preluarea soldurilor lor în contul 12 „Rezultatul exercițiului“.

De exemplu, Societatea comercială „X“ vinde mărfuri Societății comerciale „Y“ cu plata în numerar, prețul de contract FTVA fiind de 700.000 lei, TVA 10%, acordîndu-i un scont de lichiditate în sumă de 50.000 lei pentru plata prețului de vânzare înainte de scadența prevăzută în contract.

Acest exemplu ipotetic presupune următoarele înregistrări contabile:

a) În contabilitatea Societății comerciale „X“:

a.) — încasarea în numerar a mărfurilor vîndute cu acordarea unui scont de lichiditate:

51 „Casă”	720.000	
664 „Sconturi de reglement acordate”	50.000	
705 „Vinzări de mărfuri”		700.000
4427 „TVA colectată”		70.000

a.) — închiderea contului 664 „Sconturi de reglement acordate” la finele exercițiului financiar:

12 „Rezultatul exercițiului”	50.000	
664 „Sconturi de reglement acordate”		50.000

b.) În contabilitatea Societății comerciale „Y”:

b.) — plata în numerar a mărfurilor cumpărate cu obținerea unui scont de lichiditate:

35 „Stocuri de mărfuri”	700.000	
4426 „TVA deductibilă”	70.000	
51 „Casa”		700.000
764 „Sconturi de reglement obținute”		50.000

b.) — închiderea contului 764 „Sconturi de reglement obținute la finele exercițiului financiar:

764 „Sconturi de reglement obținute”	50.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		50.000

Menționăm că aceste corespondențe ale conturilor 664 „Sconturi de reglement acordate” și 764 „Sconturi de reglement obținute” rezultate din exemplul ipotetic prezentat nu sînt exclusive.

7.6.5. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR PRIVIND TITLURILE DE PLASAMENT

În categoria titlurilor de plasament intră acele categorii de acțiuni și obligațiuni dobîndite de agentul economic deținător cu scopul de a realiza un câștig pe termen scurt. Aceste titluri sînt, de regulă, negociabile la bursă, asigurînd pentru deținător lichiditatea și securitatea tranzacțiilor.

Prin excepție de la principiul prudenței, cu ocazia inventarierii titlurilor de plasament de la finele exercițiului financiar, cînd acestea sînt evaluate la prețul zilei (de regulă al bursei), în contabilitate se înregistrează atît diferențele în minus cît și cele în plus față de prețul istoric (de achiziție) la care aceste titluri de plasament au fost înregistrate în contabilitate. Mai mult, diferențele în minus și în plus se stabilesc pe fiecare titlu de plasament în parte, fără a se admite compensări ale minusurilor cu plusurile.

Ca urmare a înregistrării rezultatelor inventarierii titlurilor de plasament la finele exercițiilor financiare, în contabilitatea agentului economic deținător pot să apară:

a) Minus-valori pe titluri de plasament, în cazul în care valoarea din inventar este mai mică decît valoarea înregistrată în contabilitate. Această scădere de valoare a titlurilor de plasament reprezintă pentru agentul economic deținător o cheltuială financiară a cărei evidență se ține cu ajutorul contului 665 „Minus-valori pe titluri de plasament”, cont cu funcție contabilă de activ.

b) Plus-valori pe titluri de plasament, în cazul în care valoarea din inventar este mai mare decît valoarea înregistrată în contabilitate. Această creștere de valoare a titlurilor de plasament reprezintă pentru agentul economic deținător un venit financiar a cărui evidență se ține cu ajutorul contului 765 „Plus-valori pe titluri de plasament”, cont cu funcție contabilă de pasiv.

La finele exercițiului financiar, conturile 665 „Minus-valori pe titluri de plasament” și 765 „Plus-valori pe titluri de plasament” se închid prin contul 12 „Rezultatul exercițiului”.

De exemplu, un agent economic deținător de titluri de plasament constată la finele unui exercițiu financiar:

1) — minus-valori pe titluri de plasament deținute în sumă absolută de 250.000 lei;

2) — plus-valori pe titluri de plasament deținute în sumă absolută de 300.000 lei.

Contabilizarea acestui exemplu ipotetic presupune următoarele înregistrări contabile:

a) — înregistrarea scăderii de valoare a titlurilor de plasament deținute:

665 „Minus-valori pe titluri de plasament”	250.000	
531 „Titluri imediat negociabile”		250.000

b) — înregistrarea creșterii de valoare a titlurilor de plasament deținute:

531 „Titluri imediat negociabile”	300.000	
765 „Plus-valori pe titluri de plasament”		300.000

c) — închiderea contului 665 „Minus-valori pe titlurile de plasament“ la finele exercițiului financiar:

12 „Rezultatul exercițiului”	250.000	
665 „Minus-valori pe titluri de plasament”		250.000

d) — închiderea contului 765 „Plus-valori pe titluri de plasament“ la finele exercițiului financiar:

765 „Plus-valori pe titluri de plasament”	300.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		300.000

7.6.6. CONTABILITATEA VENITURILOR DIN TITLURI DE PLASAMENT

În cursul exercițiului financiar, ori de câte ori un agent economic avizat deținător de titluri de plasament negociabile la bursă constată că prețul la bursă este mai mare decât prețul de cumpărare dispune vânzarea lor, obținând pe această cale un venit financiar din această diferență de preț.

Acest element de venit se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului 766 „Venituri din titluri de plasament“, cont cu funcție contabilă de pasiv. Acest cont de venituri financiare nu are un antonim în grupa conturilor de cheltuieli financiare, deoarece o decizie de vânzare a titlurilor de plasament sub valoarea lor de cumpărare nu este luată decât în condiții de lipsă cronică de lichidități financiare, ori, în astfel de cazuri extreme, pierderea rezultată se înregistrează cu ajutorul contului 665 „Minus-valori pe titluri de plasament“. La finele exercițiului financiar contul 766 „Venituri din titluri de plasament“ se închide prin contul 12 „Rezultatul exercițiului“.

De exemplu, un agent economic deținător de titluri de plasament, constatînd un preț la bursă superior prețului de cumpărare decide vânzarea unui pachet de astfel de titluri pentru suma de 750.000 lei, încasată prin cec bancar, prețul lor de cumpărare fiind de 700.000 lei.

Acest exemplu ipotetic presupune următoarele înregistrări contabile:

a) — încasarea titlurilor de plasament prin cec bancar:

501 „Banca ...”	750.000	
531 „Titluri imediat negociabile”		700.000
766 „Venituri din titluri de plasament”		50.000

b) — închiderea contului 766 „Venituri din titluri de plasament“ la finele exercițiului financiar:

766 „Venituri din titluri de plasament”	50.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		50.000

7.6.7. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR PRIVIND DIFERENȚELE DE CURS VALUTAR

Frecvența tranzacțiilor comerciale directe de export-import între agenții economici din diferite țări crește pe măsura consolidării economiei de piață. Fiecare partener într-o tranzacție de import-export este interesat să evalueze obiectul contractului și să deconteze contravaloarea acestuia în valutele care prezintă cea mai mare stabilitate pe piețele internaționale. În aceste condiții apar cazuri frecvente în care evidența operațiunilor de import-export se ține în monedă națională, impusă de legislația în vigoare, iar decontările efective ale acestor operațiuni se fac într-o valută străină. Cum cursurile valutare, ale valutei străine în monedă națională fluctuează, de regulă, zilnic, pot să apară diferențe dintre cursul valutar la care s-a înregistrat în contabilitate export-importul și cursul valutar la care se face decontarea acestuia.

Aceste diferențe de curs valutar generează:

a) O cheltuială financiară, dacă cursul valutar de la data decontării este mai mic decât cursul valutar de la data efectuării și înregistrării operațiunii de import-export. Această cheltuială se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului 667 „Pierderi de schimb“, cont cu funcție contabilă de activ.

b) Un venit financiar dacă cursul valutar de la data decontării este mai mare decât cursul valutar de la data

efectuării și înregistrării operațiunii de import-export. Acest venit se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului 767 „Cîștiguri de schimb“, cont cu funcție contabilă de pasiv.

Aceste conturi se închid la finele exercițiului financiar prin contul 12 „Rezultatul exercițiului“.

De exemplu, se exportă produse finite pe credit comercial, a căror preț de vânzare în dolari SUA este de 10.000 dolari, care urmează a se încasa în două tranșe egale a câte 5.000 dolari prin virament bancar. Cursul valutar la data livrării la export a fost de 195 lei/dolar, iar cursurile valutare de la data încasării primei tranșe de 190 lei/dolar, respectiv, la data încasării celei de a doua tranșe de 200 lei/dolar.

Reflectarea în contabilitate a acestui exemplu ipotetic presupune următoarele înregistrări contabile:

a) — livrarea produselor finite la export la cursul valutar în vigoare la data livrării (10.000 dolari $\times$ 195 lei/dolar = 1.950.000 lei):

411 „Clienți”	1.950.000	
702 „Vinzări de produse finite”		1.950.000

b) — încasarea, prin virament bancar, a primei tranșe de 5.000 dolari, la cursul valutar în vigoare de 190 lei/dolar (5.000 dolari $\times$ 195 lei/dolar = 975.000 lei, 5.000 dolari $\times$ 190 lei/dolar = 950.000 lei):

501 „Banca ...”	950.000	
667 „Pierderi de schimb”	25.000	
411 „Clienți”		975.000

c) — încasarea, prin virament bancar, a celei de a doua tranșe de 5.000 dolari, la cursul valutar în vigoare de 200 lei/dolar (5.000 dolari $\times$ 195 lei/dolar = 975.000 lei, 5.000 dolari $\times$ 200 lei/dolar = 1.000.000 lei):

501 „Banca ...”	1.000.000	
411 „Clienți”		975.000
767 „Cîștiguri de schimb”		25.000

d) — închiderea contului 667 „Pierderi de schimb” la finele exercițiului financiar:

12 „Rezultatul exercițiului”	25.000	
667 „Pierderi de schimb”		25.000

e) — închiderea contului 767 „Cîștiguri de schimb” la finele exercițiului financiar:

767 „Cîștiguri de schimb”	25.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		25.000

În raport de cazurile practice concrete, conturile 667 „Pierderi de schimb” și 767 „Cîștiguri de schimb” pot avea și alte corespondențe.

7.6.8. CONTABILITATEA ALTOR CHELTUIELI ȘI VENITURI FINANCIARE

Pe lângă elementele de cheltuieli și venituri financiare tratate în subparagrafele anterioare (7.6.1. — 7.6.7.), în activitatea curentă a agenților economici pot apare și alte cheltuieli cu conținut economic similar. Cheltuielile financiare de această natură se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului 668 „Alte cheltuieli financiare“, cont cu funcție contabilă de activ, iar veniturile cu ajutorul contului 768 „Alte venituri financiare“, cont cu funcție contabilă de pasiv. Aceste conturi se închid la finele exercițiului financiar, prin contul 12 „Rezultatul exercițiului“.

De regulă, în aceste conturi se înregistrează:

a) — minus-valorile și, respectiv, plus-valorile de cesiune a instrumentelor de trezorerie;

b) — minus-valorile și plus-valorile dintre valoarea înregistrată în contabilitate și valoarea de piață a instrumentelor de trezorerie imediat negociabile, stabilite pe baza inventarului întocmit la finele exercițiilor financiare.

De exemplu, un agent economic deținător de instrumente de trezorerie imediat negociabile constată la finele unui exercițiu financiar:

1. — minus-valori pe instrumentele de trezorerie deținute în sumă absolută de 150.000 lei,

2. — plus-valori pe instrumentele de trezorerie deținute în sumă absolută de 200.000 lei,

Contabilizarea acestui exemplu ipotetic presupune următoarele înregistrări contabile:

a) — înregistrarea scăderii de valoare a instrumentelor de trezorerie deținute:

668 „Alte cheltuieli financiare”	175.000	
541 „Instrumente de trezorerie imediat negociabile”		175.000

b) — înregistrarea creșterii de valoare a instrumentelor de trezorerie deținute:

541 „Instrumente de trezorerie imediat negociabile”	200.000	
768 „Alte venituri financiare”		200.000

c) — închiderea contului 668 „Alte cheltuieli financiare” la finele exercițiului financiar:

12 „Rezultatul exercițiului”	175.000	
668 „Alte cheltuieli financiare”		175.000

d) — închiderea contului 768 „Alte venituri financiare” la finele exercițiului financiar:

768 „Alte venituri financiare”	200.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		200.000

Exemplele ipotetice prezentate (în paragrafele 7.6.1. — 7.6.8.) au doar caracter ilustrativ, realitatea practică putând genera multe alte corespondențe contabile ale conturilor din grupele 66 „Cheltuieli financiare” și 76 „Venituri financiare”.

7.6. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR EXTRAORDINARE*

În categoria cheltuielilor și veniturilor extraordinare se cuprind acele elemente de cheltuieli și venituri care prin conținutul și natura lor economică au un caracter

* Altele decât cheltuielile și veniturile privind amortizările și provizioanele extraordinare

neobișnuit, excepțional, în raport cu activitățile curente de exploatare sau financiare.

De remarcat că, în momentul efectuării cheltuielilor sau apariției veniturilor de această natură, ele sînt reflectate în conturile obișnuite de cheltuieli și venituri, alături de cheltuielile curente de exploatare și financiare.

În măsura în care legislațiile naționale o impun sau managerii agenților economici decid evidențierea separată a cheltuielilor și veniturilor cu caracter extraordinar, periodic, de regulă la finele exercițiilor financiare, acestea se extrag din conturile de cheltuieli și venituri curente de exploatare și financiare în vederea reflectării lor separate în contabilitate. Întrucît stornarea înregistrărilor inițiale a acestor cheltuieli și venituri din conturile de cheltuieli și venituri curente ar însemna o compensare a posturilor de venituri și cheltuieli din contul de rezultate, înregistrarea cheltuielilor și veniturilor extraordinare, stabilite extracontabil, la finele exercițiilor financiare se face în contrapartidă cu conturile din grupa 79 „Transferuri de cheltuieli și venituri”.

Principalele subcategorii de cheltuieli și venituri extraordinare sînt:

a) cheltuieli și venituri extraordinare generate de schimbarea strategiei economico-financiare a unui agent economic;

b) cheltuieli și venituri extraordinare generate de schimbarea metodologiei de evaluare a capitalurilor, de corectarea unor erori de evaluare a capitalurilor înregistrate anterior în contabilitate sau de creșterea acestora pe seama cheltuielilor;

c) alte cheltuieli și venituri extraordinare.

Contabilitatea acestor cheltuieli și venituri tratată prin prisma antitezei „cheltuială — venit” face obiectul paragrafelor următoare.

7.7.1. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR PRIVIND SCHIMBAREA STRATEGIEI

În condiții de concurență, menținerea unui nivel relativ ridicat de profitabilitate și eficiență economică obligă agenții economici să-și schimbe frecvent profilul de acti-

vită, cesionând sau lichidând anumite sectoare de activitate și achiziționând sau inițiind altele. Într-o altă formulare, agenții economici își schimbă strategia economico-financiară.

Orice schimbare de strategie economico-financiară generează:

a) cheltuieli evidențiabile în contabilitate, dacă legislațiile naționale o impun sau managerii decid în acest sens, cu ajutorul contului 671 „Cheltuieli de modificare a strategiei“, cont cu funcție contabilă de activ;

b) Venituri evidențiabile în contabilitate, dacă legislațiile naționale o impun sau managerii decid în acest sens, cu ajutorul contului 771 „Venituri din schimbarea strategiei“.

Aceste conturi se închid la finele exercițiului financiar prin preluarea soldurilor lor în contul 12 „Rezultatul exercițiului“.

De exemplu, o societate comercială își lichidează un sector de producție a porțelanurilor, inclusiv plasamentele sale financiare în acest domeniu, paralel cu achiziționarea și organizarea unui sector de producție a tricotajelor, plasându-și în acest domeniu și lichiditățile financiare disponibile. La finele exercițiului financiar constată:

1) — cheltuieli totale cu modificarea profilului de activitate 7.500.000 lei din care 6.000.000 lei cheltuieli de exploatare și 1.500.000 lei cheltuieli financiare;

2) — venituri totale din modificarea profilului de activitate de 8.000.000 lei, din care 6.250.000 lei venituri din activitatea de exploatare și 1.750.000 lei din activitatea financiară.

Reflectarea în contabilitate a acestui exemplu ipotetic presupune următoarele înregistrări contabile:

a) — înregistrarea cheltuielilor cu schimbarea profilului de activitate:

671 „Cheltuieli de modificare a strategiei”	7.500.000	
791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare”		6.000.000
796 „Transfer de cheltuieli și de venituri financiare”		1.500.000

b) — înregistrarea veniturilor din schimbarea profilului de activitate:

791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare”	6.250.000	
796 „Transfer de cheltuieli și de venituri financiare”		1.750.000
771 „Venituri din schimbarea strategiei”		8.000.000

c) închiderea contului 661 „Cheltuieli de modificare a strategiei“ la finele exercițiului financiar:

12 „Rezultatul exercițiului”	7.500.000	
671 „Cheltuieli de modificare a strategiei”		7.500.000

d) — închiderea contului 771 „Venituri din modificare a strategiei“ la finele exercițiului financiar:

771 „Venituri din modificare a strategiei”	8.000.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		8.000.000

7.7.2. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR PRIVIND SCHIMBAREA METODEI

În general, legislațiile comerciale ale țărilor cu economie de piață dezvoltată nu admit schimbarea nivelului capitalurilor din bilanțul de deschidere al unui exercițiu financiar față de nivelul capitalurilor din bilanțul de închidere al exercițiului financiar anterior.

Subliniem că este vorba de modificări a mărimii capitalurilor ca urmare a schimbării metodologiilor de evaluare a acestora sau a corectării unor erori în evaluările anterioare. Deci, nu este vorba de majorarea sau micșorarea capitalurilor efectuate după procedurile prevăzute de legislația comercială a fiecărei țări.

Modificările capitalurilor generate de schimbarea metodologiei de evaluare sau de corectarea unor erori în evaluări anterioare, când legislația națională nu permite imputarea lor, direct asupra mărimii capitalurilor din

bilanțul de deschidere al exercițiilor financiare în care aceste modificări s-au produs, generează:

a) O cheltuială extraordinară, dacă modificările capitalurilor duc la majorarea lor. Această cheltuială se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului 672 „Cheltuieli de modificare a metodei”, cont cu funcție contabilă de activ.

De exemplu, un întreprinzător individual (asociat unic într-o societate comercială cu răspundere limitată) constată o subevaluare a capitalului său, efectuată cu ocazia constituirii societății, în sumă de 150.000 lei.

Înregistrarea în contabilitate a corectării acestei erori de subevaluare a capitalului se face prin formula contabilă:

672 „Cheltuieli de modificare a metodei”	150.000	
1011 „Capital individual”		150.000

La finele exercițiului financiar, contul 672 „Cheltuieli de modificare a metodei” se închide prin formula contabilă:

12 „Rezultatul exercițiului”	150.000	
672 „Cheltuieli de modificare a metodei”		150.000

b) Un venit extraordinar dacă modificările capitalurilor duc la micșorarea acestora. Acest venit se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului 772 „Venituri din schimbarea metodei”, cont cu funcție contabilă de pasiv.

De exemplu, un întreprinzător individual (asociat unic într-o societate cu răspundere limitată) constată o supraevaluare a capitalului său efectuată cu ocazia constituirii societății în sumă de 100.000 lei.

Înregistrarea în contabilitate a corectării acestei erori de supraevaluare a capitalului se face prin formula contabilă:

1011 „Capital individual”	100.000	
772 „Venituri din schimbarea metodei”		100.000

La finele exercițiului financiar contul 772 „Venituri din schimbarea metodei” se închide prin formula contabilă:

772 „Venituri din schimbarea metodei”	100.000	
12 „Rezultatul exercițiului”		100.000

7.7.3. CONTABILITATEA ALTOR CHELTUIELI ȘI VENITURI EXTRAORDINARE

În paragraful 7.5. „Contabilitatea altor cheltuieli și venituri curente” și, respectiv, în subparagrafele sale 7.5.1. — 7.5.8. au fost tratate o serie de elemente de cheltuieli și venituri care nu sînt legate nici direct, nici indirect de activitatea de exploatare curentă. Totuși unele legislații naționale admit iar managerii decid că aceste elemente de cheltuieli și venituri să afecteze rezultatul activităților ordinare. Dar, chiar și în acest caz reglementările planului contabil general francez impun contabilizarea lor și în categoria cheltuielilor și veniturilor extraordinare. În acest caz, contabilizarea lor ca și cheltuieli și venituri extraordinare se realizează cu ajutorul următoarelor conturi:

a) Contul 678 „Alte cheltuieli extraordinare”, cont cu funcție contabilă de activ;

b) Contul 778 „Alte venituri extraordinare”, cont cu funcție contabilă de pasiv.

Înregistrarea cheltuielilor din categoria „Alte cheltuieli curente” și a veniturilor din categoria „Alte venituri curente” ca și cheltuieli și venituri extraordinare se face concomitent cu înregistrarea lor în conturile din grupele 65 „Alte cheltuieli curente” și 75 „Alte venituri curente”, prin formulele contabile:

a) — Înregistrarea cheltuielilor componente ale categoriei „Alte cheltuieli curente” ca și cheltuieli extraordinare:

678 „Alte cheltuieli extraordinare”	×	
791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare”		×

b) — Înregistrarea veniturilor componente ale categoriei „Alte venituri curente” ca și venituri extraordinare:

791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare”	×	
778 „Alte venituri extraordinare”		×

La finele exercițiilor financiare conturile 678 „Alte cheltuieli extraordinare” și 778 „Alte venituri extraordinare”

se închid (preluându-se soldurile lor în contul 12 „Rezultatul exercițiului“, prin formulele contabile:

a) — închiderea contului 678 „Alte cheltuieli extraordinare“:

12 „Rezultatul exercițiului”	×	
678 „Alte cheltuieli extraordinare”		×

b) — închiderea contului 778 „Alte venituri extraordinare“:

778 „Alte venituri extraordinare”	×	
12 „Rezultatul exercițiului”		×

Pentru a evita volumul suplimentar de muncă și dubla înregistrare a acestor categorii de cheltuieli și venituri, agenții economici pot opta pentru înregistrarea lor numai ca și cheltuieli și venituri extraordinare. În această ipoteză conturile din grupele 5 „Alte cheltuieli curente“ și 75 „Alte venituri curente“ nu se folosesc, iar conturile 678 „Alte cheltuieli extraordinare“ și 778 „Alte venituri extraordinare“ devin neoperaționale, folosindu-se subdiviziuni ale acestora pentru structurarea cheltuielilor și veniturilor extraordinare pe elemente, după natura lor. În acest caz cifra a III-a din simbolizarea conturilor grupelor 5 „Alte cheltuieli curente“ și 75 „Alte venituri curente“ devine cifra a IV-a din simbolizarea subdiviziunilor conturilor 678 „Alte cheltuieli extraordinare“ și 778 „Alte venituri extraordinare“. Aceste subdiviziuni vor funcționa similar cu conturile din grupele 65 „Alte cheltuieli curente“ și 75 „Alte venituri curente“ a căror conținut și funcție contabilă o preiau.

7.8. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR PRIVIND AMORTIZĂRILE ȘI PROVIZIOANELE

Accepțiunile, rolul și funcțiile teoretice ale categoriilor economice de „amortizare“ și „provizionare“ precum și facilitățile și implicațiile generate de aplicabilitatea lor în practica economică curentă au fost prezentate în

capitolele anterioare. Prin urmare, în acest paragraf ne limităm doar la o prezentare sistematizată a structurilor de cheltuieli și venituri generate de reflectarea în contabilitate a amortizărilor și provizioanelor determinate potrivit metodologiilor prezentate anterior.

În raport cu natura activităților în care sînt folosite elementele patrimoniale pentru care s-au calculat amortizări și provizioane, cheltuielile și veniturile generate de acestea sînt structurate, cu ajutorul conturilor din grupele 68 „Cheltuieli privind amortizările și provizioanele“ și, respectiv, 78 „Venituri din amortizări și provizioane“ în trei categorii de cheltuieli și venituri, și anume:

a) Cheltuieli și venituri de exploatare privind amortizările și provizioanele;

b) Cheltuieli și venituri financiare privind amortizările și provizioanele;

c) Cheltuieli și venituri extraordinare privind amortizările și provizioanele.

Reflectarea în contabilitate a acestor categorii de cheltuieli și venituri face obiectul subparagrafelor următoare.

7.8.1. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR DE EXPLOATARE, PRIVIND AMORTIZĂRILE ȘI PROVIZIOANELE

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor de exploatare cu amortizările și provizioanele calculate se realizează cu ajutorul contului 681 „Cheltuieli (de exploatare) la amortizări și provizioane“, iar veniturile din diminuarea acestora cu ajutorul contului 781 „Venituri din diminuarea amortizării și provizioanelor“. Ambele conturi sînt neoperaționale, înregistrările contabile efectuîndu-se cu ajutorul unor subdiviziuni operaționale ale acestor conturi, instituite pe elemente de cheltuieli și venituri, și anume:

a) cheltuieli și venituri de exploatare privind amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale;

b) cheltuieli și venituri de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli;

c) cheltuieli și venituri de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor patrimoniale, altele decît cele financiare;

d) cheltuieli anticipate (de exploatare) de repartizat pe mai multe exerciții financiare.

7.8.1.1. Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor de exploatare privind amortizarea immobilizărilor

Cheltuielile de exploatare cu amortizarea calculată atît pentru immobilizările corporale cît și pentru cele necorporale se înregistrează în contabilitate cu ajutorul subdiviziunii operaționale 6811 „Cheltuieli privind amortizările immobilizărilor necorporale și corporale“, prin formula contabilă:

6811 „Cheltuieli privind amortizările immobilizărilor necorporale și corporale”	×
280 „Amortizări privind immobilizările necorporale” (subdiviziuni operaționale)	×
281 „Amortizări privind immobilizările corporale” (subdiviziuni operaționale)	×

La finele exercițiului financiar subdiviziunea 6811 „Cheltuieli privind amortizările immobilizărilor necorporale și corporale“ se închide preluîndu-se soldul acestuia în contul de rezultate, prin formula contabilă:

12 „Rezultatul exercițiului”	×
6811 „Cheltuieli privind amortizările immobilizărilor necorporale și corporale”	×

Veniturile din diminuarea amortizărilor immobilizărilor corporale și necorporale apar doar în cazuri excepționale, cînd apar schimbări ale metodologiilor de calcul a acestor amortizări care ar determina în exercițiul financiar curent, o reducere a amortizărilor calculate și incluse în cheltuielile exercițiilor financiare anterioare. Într-un astfel de caz excepțional înregistrarea veniturilor din diminuarea amortizărilor se face cu ajutorul subdiviziunii operaționale 7811 „Venituri din diminuarea amor-

tizării immobilizărilor necorporale și corporale“, prin formula contabilă:

280 „Amortizările privind immobilizările necorporale” (subdiviziuni operaționale)	×
281 „Amortizări privind immobilizările corporale (subdiviziuni operaționale)”	×
7811 „Venituri din diminuarea amortizării immobilizărilor necorporale și corporale”	×

La finele exercițiului financiar, subdiviziunea 7811 „Venituri (de exploatare) din diminuarea amortizării immobilizărilor necorporale și corporale“ se închide, preluîndu-se soldul acestuia în contul de rezultate, prin formula contabilă:

7811 „Venituri din diminuarea amortizării immobilizărilor necorporale și corporale”	×
12 „Rezultatul exercițiului”	×

7.8.1.2. Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli

Cheltuielile de exploatare cu provizioanele pentru riscuri și cheltuieli se înregistrează în contabilitate cu ajutorul subdiviziunii operaționale 6812 „Cheltuieli privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli“, prin formula contabilă:

6812 „Cheltuieli privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”	×
191 „Provizioane pentru riscuri” (subdiviziuni operaționale)*	×
192 „Provizioane pentru pensii”	×
193 „Provizioane pentru cheltuieli de repartizații pe mai multe exerciții”	×
198 „Alte provizioane pentru cheltuieli”	×

La finele exercițiului financiar subdiviziunea 6812 „Cheltuieli (de exploatare) privind provizioanele pentru

* Cu excepția subdiviziunii 1916 „Provizioane pentru pierdere de schimb” care generează cheltuieli financiare și nu cheltuieli de exploatare.

riscuri și cheltuieli“ se închide, soldul acesteia preluându-se în contul de rezultate, prin formula contabilă:

12 „Rezultatul exercițiului”	×
6812 „Cheltuieli privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”	×

Veniturile de exploatare din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli se formează, teoretic în momentul în care riscul pentru care s-au creat s-a diminuat sau a dispărut, respectiv, cheltuiala a fost efectuată. Înregistrarea în contabilitate a acestor venituri se realizează cu ajutorul subdiviziunii operaționale 7812 „Venituri (de exploatare) din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli“, prin formula contabilă:

191 „Provizioane pentru riscuri (subdiviziuni operaționale)”	×
192 „Provizioane pentru pensii”	×
193 „Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții”	×
193 „Alte provizioane pentru cheltuieli”	×
7812 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli”	×

În practica economică curentă constatarea acestor venituri și înregistrarea lor în contabilitate se face cu ocazia întocmirii inventarului, la finele exercițiului financiar. Tot la finele exercițiului financiar subdiviziunea 7812 „Venituri (de exploatare) din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli“ se închide, soldul acesteia preluându-se în contul de rezultate, prin formula contabilă:

7812 „Venituri (de exploatare) din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli”	×
12 „Rezultatul exercițiului”	×

7.8.1.3. Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor de exploatare privind provizioanele pentru deprecieri

Cheltuielile de exploatare cu provizioane pentru deprecierea activelor patrimoniale, altele decât cele financiare, se înregistrează în contabilitate cu ajutorul subdiviziunii operaționale 6813 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere“, prin formula contabilă:

viziunii operaționale 6813 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere“, prin formula contabilă:

6813 „Cheltuieli (de exploatare) privind provizioanele pentru depreciere”	×
29 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor” (conturi și subdiviziuni operaționale)*	×
39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor și comenzilor în curs de execuție” (conturi operaționale)	×
49 „Provizioane pentru deprecierea conturilor de terți” (conturi operaționale)	×

La finele exercițiului financiar subdiviziunea 6813 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere“ se închide, soldul acesteia preluându-se în contul de rezultate, prin formula contabilă:

12 „Rezultatul exercițiului”	×
6813 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere”	×

Veniturile de exploatare din diminuarea provizioanelor pentru deprecierea activelor, altele decât cele financiare, apar, teoretic, în momentul în care provizionul constituit a rămas fără obiect. Practic, însă, ele se constată cu ocazia inventarierii anuale și se înregistrează în contabilitate cu ajutorul subdiviziunii 7813 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru depreciere“, prin formula contabilă:

29 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor” (conturi și subdiviziuni operaționale cu excepția contului 296 și a subdiviziunilor sale)	×
39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor și comenzilor în curs de execuție” (conturi operaționale)	×
49 „Provizioane pentru deprecierea conturilor de terți” (conturi operaționale)	×
7813 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru depreciere”	×

La finele exercițiului financiar subdiviziunea 7813 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru depreciere” se închide, soldul acesteia preluându-se în contul de rezultate, prin formula contabilă:

* Cu excepția contului 296 „Provizioane pentru depreciere de imobilizări financiare” și a subdiviziunilor sale operaționale care generează cheltuieli financiare și nu cheltuieli de exploatare.

cieri", se închide, soldul acestuia preluându-se în contul de rezultate, prin formula contabilă:

7813 „Venituri din diminuarea provizioanelor
pentru deprecieri”
12 „Rezultatul exercițiului”

×

×

7.8.1.4. Contabilitatea cheltuielilor de repartizat pe mai multe exerciții financiare

În concepția autorilor planului contabil general francez, cheltuielile efectuate anticipat, dar care urmează să influențeze prin cote-părți repartizate, rezultatul mai multor exerciții financiare sînt considerate cheltuieli de amortizare, fără ca mărimea cheltuielilor anticipate să fie reflectată în contabilitate ca o imobilizare necorporală. Această concepție generează o filieră de înregistrări contabile cu totul diferite de cea privind obținerea, pe diverse căi a imobilizărilor necorporale.

Planul contabil general francez recomandă tratarea ca și cheltuieli anticipate de repartizat pe mai multe exerciții financiare a următoarelor categorii de cheltuieli:

- Cheltuieli de primă instalare;
- Cheltuieli de mărire a capitalului și pentru necesități (operații) diverse;
- Cheltuieli cu emisiunea împrumuturilor publice;
- Alte cheltuieli anticipate, cum ar fi, de exemplu, cheltuielile amînate, respectiv, rezervele pentru cheltuieli preliminate.

De remarcat că în momentul anticipat al efectuării lor, aceste cheltuieli se înregistrează pe elemente primare de cheltuieli, după natura lor economică, în conturile de cheltuieli care reflectă elementele de cheltuieli similare privind activitatea de exploatare curentă. La finele exercițiului financiar în care s-au efectuat aceste cheltuieli anticipate, ele se separă din totalul cheltuielilor de exploatare curentă (în care au fost incluse inițial) cu ajutorul conturilor de terți, respectiv, cu ajutorul subdiviziunilor operaționale ale contului 472 „Cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții” în contrapartidă cu contul 791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare” (a se vedea în cap. V).

Prin această tehnică de separare a cheltuielilor anticipate de cheltuielile de exploatare curentă (veniturile din contul 791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare” compensează cheltuielile anticipate incluse inițial în cheltuielile de exploatare curentă), ele vor influența numai rezultatele exercițiilor financiare viitoare, prin cotele-părți repartizate la rezultatul fiecărui exercițiu.

Evidența contabilă a cotelor-părți din cheltuielile anticipate repartizate la rezultatul exercițiului financiar curent se realizează cu ajutorul subdiviziunii operaționale 6818 „Cote-părți de cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții virate la rezultatul exercițiului”, subdiviziune cu funcție contabilă de activ.

Pentru a ilustra modul de efectuare, separare și amortizare a cheltuielilor anticipate prezentăm următorul exemplu ipotetic:

O societate comercială achită cu cecuri bancare în exercițiul financiar „N” comisioane și alte cheltuieli pentru emisiunea unui împrumut public (obligațiuni) în sumă totală de 300.000 lei, pe care decide să le repartizeze pe trei exerciții financiare („N+1”; „N+2”; „N+3”) în cote-părți egale.

Înregistrările contabile generate de rezolvarea contabilă a acestui exemplu ipotetic sînt următoarele:

a) În exercițiul financiar „N”:

a₁ — plata prin cecuri bancare a comisioanelor de cheltuieli de emisiune a împrumutului public:

6282 „Comisioane și cheltuieli pentru emisiuni de împrumuturi”	300.000	
501 „Banca ...”		300.000

a₂ — separarea din cheltuielile curente a cheltuielilor anticipate cu emisiunea împrumutului public:

4726 „Cheltuieli de emisiune de împrumuturi”	300.000	
791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare”		300.000

a₃ — închiderea contului 6282 „Comisioane și cheltuieli pentru emisiuni de împrumuturi” la finele exercițiului financiar „N”:

12 „Rezultatul exercițiului”	300.000	
6282 „Comisioane și cheltuieli pentru emisiuni de împrum.”		300.000

a₄ — închiderea contului 791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare“ la finele exercițiului financiar „N“:

791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare“	300.000	
12 „Rezultatul exercițiului“		300.000

b) În exercițiile financiare „N+1“, „N+2“ și „N+3“:

b₁ — trecerea cotei-părți din cheltuielile de emisiune a împrumuturilor publice la rezultatele exercițiului financiar curent („N+1“, „N+2“ și „N+3“):

6818 „Cote — părți de cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții virate la rezultatul exercițiului“	100.000	
4726 „Cheltuieli de emisiune de împrumuturi“		100.000

b₂ — închiderea contului 6818 „Cote-părți de cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții virate la rezultatul exercițiului“, la finele exercițiilor financiare „N+1“, „N+2“ și „N+3“:

12 „Rezultatul exercițiului“	100.000	
6818 „Cote — părți de cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții virate la rezultatul exercițiului“		100.000

De remarcat că, în funcție de natura cheltuielilor anticipate, contul 6818 „Cote-părți de cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții virate la rezultatul exercițiului“ poate avea și alte corespondențe contabile.

7.8.2. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR FINANCIARE PRIVIND AMORTIZĂRILE ȘI PROVIZIOANELE

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor financiare cu amortizările și provizioanele se realizează cu ajutorul contului 686 „Cheltuieli (financiare) privind amortizările și provizioanele“, iar veniturile din diminuarea provizioanelor*, cu ajutorul contului 786 „Venituri financiare din diminuarea provizioanelor“. Ambele conturi sînt neoperaționale, înregistrările contabile efectuîndu-se cu aju-

* Amortizările imobilizărilor financiare privesc numai împrumuturile publice și ele odată efectuate, nu pot fi diminuate.

torul unor subdiviziuni operaționale ale acestor conturi, instituite pe elemente de cheltuieli și venituri, și anume:

- a) cheltuieli și venituri financiare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli;
- b) cheltuieli și venituri financiare privind provizioanele pentru deprecierea activelor cu conținut financiar;
- c) cheltuieli privind amortizarea primelor de rambursare a împrumuturilor publice (obligățiunilor).

7.8.2.1. Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor financiare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli

Cheltuielile financiare cu provizioanele pentru riscuri și cheltuieli se înregistrează, în contabilitate cu ajutorul subdiviziunii operaționale 6862 „Cheltuieli (financiare) privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli“. Aceste cheltuieli privesc numai provizioanele constituite pentru acoperirea riscului privind diferențele nefavorabile de curs valutar generate de tranzacțiile comerciale de export-import efectuate în valute străine și se înregistrează prin formula contabilă:

6862 „Cheltuieli privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli“	×
1916 „Provizioane pentru pierdere de schimb“	×

La finele exercițiului financiar subdiviziunea 6862 „Cheltuieli (financiare) privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli“ se închide, soldul acesteia preluîndu-se în contul de rezultate, prin formula contabilă:

12 „Rezultatul exercițiului“	×
6862 „Cheltuieli privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli“	×

Veniturile financiare din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli se formează, teoretic, în momentul în care se decontează contravaloarea export-importurilor în valutele străine în care se derulează tranzacțiile comerciale internaționale, moment în care provizioanele constituite pentru acoperirea riscurilor de depreciere a monedei naționale în raport cu valutele străine rămîn fără obiect. Evidența contabilă a veniturilor financiare din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și chel-

tuiei se realizează cu ajutorul subdiviziunii operaționale 7862 „Venituri (financiare) din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli”. Formula contabilă prin care se înregistrează aceste venituri este:

1916 „Provizioane pentru pierdere de schimb”	×	
7862 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli”		×

La finele exercițiului financiar subdiviziunea 7862 „Venituri (financiare) din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli” se închide, soldul acesteia preluându-se în contul de rezultate, prin formula contabilă:

7862 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli”	×	
12 „Rezultatul exercițiului”		×

7.8.2.2. Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor financiare privind provizioanele pentru devalorizări

Cheltuielile financiare cu provizioanele pentru devalorizări privesc acele provizioane care sînt constituite pentru acoperirea riscurilor de devalorizare a imobilizărilor și lichidităților financiare. Ele se înregistrează în contabilitate cu ajutorul subdiviziunii 6863 „Cheltuieli (financiare) privind provizioanele pentru depreciere”, prin formula contabilă:

6863 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere”	×	
296 „Provizioane pentru depreciere de imobilizări financiare” (subdiviziuni operaționale)		×
593 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament”		×
594 „Provizioane pentru deprecierea instrumentelor de trezorerie”		×

La finele exercițiului financiar subdiviziunea 6863 „Cheltuieli (financiare) privind provizioanele pentru depreciere” se închide, soldul acesteia preluându-se în contul de rezultate, prin formula contabilă:

12 „Rezultatul exercițiului”	×	
6863 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere”		×

Veniturile financiare din diminuarea provizioanelor constituite pentru acoperirea riscurilor de devalorizare a imobilizărilor și lichidităților financiare se înregistrează, în contabilitate, în momentul în care provizioanele constituite au rămas fără obiect cu ajutorul subdiviziunii operaționale 7863 „Venituri (financiare) din diminuarea provizioanelor pentru devalorizări”, prin formula contabilă:

296 „Provizioane pentru deprecierea de imobilizări financiare” (subdiviziuni operaționale)		×
593 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament”		×
594 „Provizioane pentru deprecierea instrumentelor de trezorerie”		×
7863 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru devalorizări”		×

La finele exercițiului financiar subdiviziunea 7863 „Venituri (financiare) din diminuarea provizioanelor pentru devalorizări” se închide, soldul acesteia preluându-se în contul de rezultate, prin formula contabilă:

7863 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru devalorizări”	×	
12 „Rezultatul exercițiului”		×

7.8.2.3. Contabilitatea cheltuielilor privind amortizarea primelor de rambursare a împrumuturilor publice

Interese economico-financiare de moment îi pot determina pe agenții economici contractanți de împrumuturi publice să solicite deținătorilor de obligațiuni prezentarea obligațiunilor deținute înainte de scadența lor, în vederea răscumpărării anticipate în schimbul unei prime de rambursare plătită pe lângă valoarea nominală a obligațiunilor.

Contravaloarea acestor prime de rambursare a împrumuturilor publice efectiv plătite pot face obiectul unei amortizări pe întreaga perioadă rămasă din durata inițială a împrumutului. Amortizarea primelor de rambursare a împrumuturilor publice se calculează, de regulă, proporțional cu numărul obligațiunilor rambursate în fiecare exercițiu financiar.

Sub aspect economic, deci în calitate de cheltuială, amortizarea primelor de rambursare a împrumuturilor

publice care afectează rezultatul exercițiului financiar în curs se înregistrează în contabilitate cu ajutorul subdiviziunii 6868 „Cheltuieli (financiare) privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor“, prin formula contabilă:

6868 „Cheltuieli privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor” ×
1619 „Prime de rambursare” (Imprumuturi obligatare)* ×

La finele exercițiului financiar subdiviziunea 6868 „Cheltuieli (financiare) privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor“ se închide, soldul său preluându-se în contul de rezultate, prin formula contabilă:

12 „Rezultatul exercițiului” ×
6868 „Cheltuieli privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor” ×

Întrucît este vorba de amortizarea unor sume efectiv plătite, aceste amortizări nu mai pot fi diminuate și, deci, nu pot apare venituri financiare din diminuarea acestora.

7.8.3. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR EXTRAORDINARE PRIVIND AMORTIZĂRILE ȘI PROVIZIOANELE

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor extraordinare cu amortizările și provizioanele se realizează cu ajutorul contului 687 „Cheltuieli extraordinare privind amortizarea și provizioanele“, iar veniturile din diminuarea acestora cu ajutorul contului 787 „Venituri extraordinare din diminuarea amortizării și provizioanelor“. Ambele conturi sînt neoperaționale, înregistrările contabile efectuîndu-se cu ajutorul unor subdiviziuni operaționale ale acestor conturi instituite pe elemente de cheltuieli și venituri, și anume:

a) Cheltuieli și venituri extraordinare privind amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale;

* Pentru explicații suplimentare a se vedea cap. II, în care este tratată funcțiunea contului 161 „Imprumuturi obligatare” și a subdiviziunilor sale.

b) Cheltuieli și venituri extraordinare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli;

c) Cheltuieli și venituri extraordinare privind provizioanele pentru deprecierea activelor patrimoniale;

d) Cheltuieli și venituri extraordinare privind provizioanele reglementate.

7.8.3.1. Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor extraordinare privind amortizarea imobilizărilor

În măsura în care în activitățile cu caracter neobișnuit, excepțional* în raport cu activitățile de exploatare și financiare desfășurate în mod curent de un agent economic, se folosesc imobilizări corporale sau necorporale, amortizarea acestora se calculează separat și se înregistrează în contabilitate direct în subdiviziunea operațională 6871 „Cheltuieli (extraordinare) privind amortizarea imobilizărilor necorporale și corporale“, fără a se include în cheltuielile activităților de exploatare curentă. În consecință și eventualele diminuări a acestei amortizări ocazionate de apariția unor cazuri speciale**, nu fac obiectul veniturilor din activitatea de exploatare, ci se înregistrează în contabilitate cu ajutorul subdiviziunii operaționale 7871 „Venituri (extraordinare) din diminuarea amortizărilor necorporale și corporale“.

Aceste subdiviziuni operaționale (6871 și 7871) funcționează similar cu subdiviziunile operaționale 6811 „Cheltuieli (de exploatare) privind amortizările imobilizărilor necorporale și corporale“ și 7811 „Venituri (de exploatare) din diminuarea amortizării imobilizărilor necorporale și corporale“ prezentate în subparagraful 7.8.1.1.

7.8.3.2. Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli

În condițiile în care provizioanele pentru riscuri și cheltuieli privesc elementele patrimoniale utilizate în activitățile cu caracter excepțional, ele se reflectă în contabilitate sub aspect economic, astfel:

a) Cheltuielile extraordinare cu constituirea acestor provizioane se înregistrează direct în subdiviziunea ope-

* A se vedea paragraful 7.7.

** A se vedea subparagraful 7.8.1.1.

rațională 6872 „Cheltuieli (extraordinare) privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli“, subdiviziune cu funcție contabilă de activ.

b) Veniturile extraordinare din diminuarea acestor provizioane rămase fără obiect se înregistrează direct în subdiviziunea operațională 7872 „Venituri (extraordinare) din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli“, subdiviziune cu funcție contabilă de pasiv.

Aceste subdiviziuni operaționale (6872 și 7872) funcționează similar cu subdiviziunile operaționale 6812 „Cheltuieli (de exploatare) privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli“ și 7812 „Venituri (de exploatare) din diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli“, prezentate în subparagraful 7.8.1.2.

7.8.3.3. Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor extraordinare privind provizioanele pentru deprecierea activelor

Prin similitudine cu cele prezentate în subparagrafele anterioare, provizioanele pentru deprecierea elementelor patrimoniale de activ utilizate în activități cu caracter excepțional, se reflectă în contabilitate astfel:

a) Cheltuielile extraordinare cu constituirea acestor provizioane se înregistrează direct în subdiviziunea operațională 6873 „Cheltuieli (extraordinare) privind provizioanele pentru depreciere“, subdiviziune cu funcție contabilă de activ;

b) Veniturile extraordinare din diminuarea acestor provizioane rămase fără obiect se înregistrează direct în subdiviziunea operațională 7873 „Venituri (extraordinare) din diminuarea provizioanelor pentru depreciere“, subdiviziune cu funcție contabilă de pasiv.

Aceste subdiviziuni operaționale (6873 și 7873) funcționează similar cu subdiviziunile operaționale 6813 „Cheltuieli (de exploatare) privind provizioanele pentru depreciere“ și 7813 „Venituri (de exploatare) din diminuarea provizioanelor pentru depreciere“, prezentate în subparagraful 7.8.1.3.

7.8.3.4. Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor extraordinare privind provizioanele reglementate

Constituirea provizioanelor reglementate este admisă de unele legislații naționale cu scopul de a acorda agenților economici avantaje fiscale prezente în defavoarea celor viitoare.

Potrivit principiului reflectării în contabilitate a fenomenelor economico-financiare din momentul producerii lor se impune reflectarea în contabilitate a provizioanelor reglementate ori de câte ori legislația națională permite acest lucru.

Sub aspect economic, reflectarea în contabilitate a provizioanelor reglementate se realizează astfel:

a) Cheltuielile cu constituirea provizioanelor reglementate, în exercițiile financiare în care se acordă avantajul fiscal, sînt considerate în toate cazurile cheltuieli extraordinare și se înregistrează în contabilitate cu ajutorul subdiviziunii operaționale 6874 „Cheltuieli pentru provizioane reglementate“, subdiviziune cu funcție contabilă de activ;

b) Veniturile din diminuarea provizioanelor reglementate, în exercițiile financiare în care avantajele fiscale acordate anterior se anulează, sînt considerate în toate cazurile venituri extraordinare și se înregistrează în contabilitate cu ajutorul subdiviziunii operaționale 7874 „Venituri din diminuarea provizioanelor reglementate“, subdiviziune cu funcție contabilă de pasiv.

Correspondențele contabile ale acestor subdiviziuni operaționale (6874 și 7874), din cursul exercițiilor financiare în care se constituie și se diminuează diferite categorii de provizioane reglementate, au fost prezentate pe larg în cap. II. La finele fiecărui exercițiu financiar aceste subdiviziuni operaționale se închid prin preluarea soldurilor în contul de rezultate potrivit următoarelor formule contabile:

a) — închiderea subdiviziunii operaționale 6874 „Cheltuieli pentru provizioane reglementate“:

12 „Rezultatul exercițiului” ×
6874 „Cheltuieli pentru provizioane reglementate” ×

b) — închiderea subdiviziunii operaționale 7874 „Venituri din diminuarea provizioanelor reglementate“:

7874 „Venituri din diminuarea provizioanelor reglementate”

12 „Rezultatul exercițiului”

×

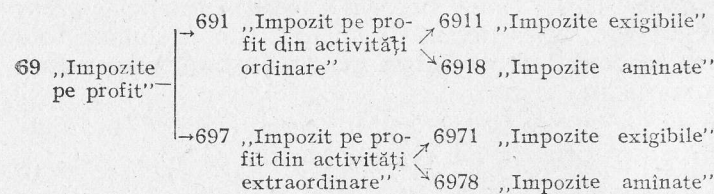
×

* *

Pentru o mai bună înțelegere a sistematizărilor din acest paragraf (7.8. și subparagrafele sale) recomandăm corelarea lor cu paragrafele de la finele fiecărui capitol anterior în care se tratează aspectul contabil (calculul și evidența) fiecărei categorii de provizioane ce pot fi constituite de agenții economici pentru acoperirea riscurilor latente.

7.9. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR CU IMPOZITUL PE PROFIT

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu impozitul pe profit se face ținându-se cont de două criterii distincte de structurare a acestora: a) caracterul ordinar sau extraordinar al activității care generează profitul impozabil și b) caracterul exigibil sau amînat la plată a fiecărei categorii de profit (din activități ordinare sau extraordinare). Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe profit se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 69 „Impozit pe profit” în cadrul căreia s-au instituit conturi care să reflecte criteriile de structurare amintite potrivit următoarei scheme:



Aceste conturi au funcție contabilă de activ.

Suma impozitului pe profit care trebuie inclusă în cheltuielile unui exercițiu financiar trebuie să cuprindă:

a) suma impozitelor exigibile în cursul exercițiului financiar respectiv;

b) suma impozitelor amînate care vor fi exigibile în exercițiile financiare ulterioare la o scadență cunoscută, dar a căror mărime nu poate fi determinată cert, ci numai probabil.

Nu se includ în cheltuielile exercițiului financiar curent impozitele pe profit latente care s-ar datora numai în cazul apariției unor evenimente exterioare sau decizii interne ce vor interveni probabil în exercițiile financiare viitoare, cum ar fi, de exemplu, impozitul pe profit realizabil prin posibila vânzare în exercițiile financiare viitoare a unui element de activ patrimonial.

Impozitele amînate la plată se împart în două categorii distincte:

a) impozit amînat activ care reprezintă în fapt o creanță a întreprinderii asupra statului, determinabilă și înregistrată în exercițiul financiar curent, urmînd a se realiza (încasa) în exercițiile financiare viitoare;

b) impozit amînat pasiv care reprezintă în fapt o obligație a întreprinderii față de stat, determinabilă și înregistrată în exercițiul financiar curent, urmînd a se stinge (plăti) în exercițiile financiare viitoare.

Apariția impozitelor amînate la plată se poate datoră următoarelor cauze:

a) Existența unei diferențe temporare între rezultatele contabile și fiscale aferente activităților ordinare și/sau extraordinare. Pot genera atît impozite amînate activ cît și impozite amînate pasiv, după caz.

b) Existența unei subvenții primite pentru investiții, neintegrată încă, în rezultatul fiscal. Poate genera numai impozit amînat pasiv.

c) Existența unor provizioane reglementate care au fost constituite de întreprindere cu scopul de a beneficia de facilități fiscale, la care se cunoaște precis data integrării în rezultatul fiscal. Poate genera numai impozit amînat pasiv.

Calculul impozitelor pe profit exigibile se face conform principiilor și regulilor legislației fiscale în vigoare în exercițiul financiar în care s-a realizat profitul impozabil.

Calculul impozitelor pe profit amânate la plată se face pe bază de cote de impunere fixate oficial, dacă ele există, sau în lipsa acestora pe baza cotelor de impunere în vigoare în exercițiul financiar în care ele se înregistrează în contabilitate ca atare.

Înregistrarea în contabilitate a impozitului pe profit exigibil la închiderea exercițiului financiar sub dublul său aspect, de cheltuială și obligație față de bugetul de stat, se face prin formula contabilă:

6911 „Impozite exigibile” (impozit pe profit din activități ordinare)	×	
6971 „Impozite exigibile” (impozit pe profit din activități extraordinare)	×	
441 „Stat — impozit pe profit”		×

Înregistrarea în contabilitate a impozitului pe profit amânat se face diferit în funcție de elementele constituente ale fiscalității amânate, și anume:

a) înregistrarea impozitului pe profit amânat la plată aferentă diferențelor temporare dintre rezultatul contabil și cel fiscal se face astfel:

a₁) dacă este vorba de un impozit amânat pasiv:

6918 „Impozite amânate” (Impozit pe profit din activități ordinare)	×	
6978 „Impozite amânate” (Impozit pe profit din activități extraordinare)	×	
4498 „Datorie din impozit amânat”		×

a₂) dacă este vorba de un impozit amânat activ:

4491 „Creanță din impozit amânat”	×	
6918 „Impozite amânate” (Impozit pe profit din activități ordinare)		×
6978 „Impozite amânate” (Impozit pe profit din activități extraordinare)		×

b) Înregistrarea impozitului pe profit amânat la plată aferent subvențiilor pentru investiții se înregistrează la sfârșitul exercițiului financiar ca un virament intern atașat subvenției la datoria de plată amânată prin formula contabilă:

139 „Impozit datorat amânat la plată”	×	
4498 „Datorie din impozit amânat”		×

La începutul exercițiului financiar următor cu ocazia deschiderii conturilor, înregistrarea impozitului pe

profit amânat la plată se rectifică prin formula contabilă inversă:

4498 „Datorie din impozit amânat”	×	
139 „Impozit datorat amânat la plată”		×

Ca modalitate de calcul, impozitul pe profit amânat la plată aferent subvențiilor pentru investiții se determină prin aplicarea unor cote de impunere considerate a fi oficiale în exercițiile financiare în care soldul subvenției (care constituie baza de calcul) urmează a afecta rezultatele financiare. Întrucât subvenția pentru investiții este primită dinafară, impozitul amânat la plată se calculează doar pentru reflectarea imaginii fidele a patrimoniului și nu afectează cheltuielile întreprinderii de această natură, respectiv cu impozitul amânat la plată.

c) Înregistrarea impozitului pe profit amânat la plată aferent provizioanelor reglementate se înregistrează la finele exercițiului financiar ca un virament intern, atașat provizioanelor reglementate la datoria de plată amânată prin formula contabilă:

149 „Provizioane reglementate înscrise în datoria de impozit amânat”	×	
4498 „Datoria de impozit amânat”		×

Întrucât provizioanele reglementate s-au constituit în totalitatea lor pe seama cheltuielilor extraordinare ale întreprinderilor în sensul separării din totalul cheltuielilor extraordinare cu provizioanele reglementate a cheltuielilor extraordinare cu impozitul amânat la plată. Această separare se realizează prin formula contabilă:

6978 „Impozite amânate” (Impozit pe profit din activități extraordinare)	×	
6874 „Cheltuieli pentru provizioane reglementate”		×

La începutul exercițiului financiar următor, cu ocazia deschiderii conturilor, înregistrarea impozitului pe profit amânat la plată efectuată la finele exercițiului financiar anterior doar în scopul aplicării principiului reflectării fidele a patrimoniului se rectifică prin formula contabilă:

4498 „Datorie din impozit amânat”	×	
149 „Provizioane reglementate înscrise în datoria de impozit amânat”		×

La finele fiecărui exercițiu financiar subdiviziunile operaționale în care s-au înregistrat cheltuielile cu impozitele exigibile și aminate la plată se închid, soldul lor preluându-se în contul de rezultate, prin formula contabilă:

12 „Rezultatul exercițiului”	×
6918 „Impozite aminate” (Impozit pe profit din activități ordinare)	×
6978 „Impozite aminate” (Impozit pe profit din activități extraordinare)	×

În urma preluării în contul de rezultate inclusiv a cheltuielilor privind impozitul pe profit, soldul contului 12 „Rezultatul exercițiului” va reflecta profitul net de repartizat deținătorilor de capital dacă este pozitiv (creditor) sau pierderea netă realizată în exercițiul financiar respectiv, dacă este negativ (debitor).

7.10. CONTABILITATEA TRANSFERURILOR DE CHELTUIELI ȘI VENITURI

În concepția autorilor planului contabil general francez, prin „transferuri de venituri și cheltuieli” se înțelege:

a) — compensarea dublei înregistrări a unor elemente primare de cheltuieli sau venituri ca și cheltuieli sau venituri din activitatea de exploatare ordinară, pe de o parte, iar pe de altă parte ca și cheltuieli și venituri din activitatea extraordinară (a se vedea paragraful 7.7.).

b) separarea cheltuielilor anticipate de repartizat pe mai multe exerciții financiare înregistrate în momentul efectuării lor ca și cheltuieli curente după natura lor economică (a se vedea subparagraful 7.8.1.4.).

c) înregistrarea dublă a unui element de cheltuială sau venit (de exploatare, financiar și/sau extraordinar) după două naturi economice diferite, impusă de legislațiile naționale în vigoare sau decisă de managerii agenților economici (a se vedea, de exemplu, dubla înregis-

trare a avantajelor salariale în natură, subparagraful 7).

Evidența contabilă a acestor „transferuri de cheltuieli și venituri” se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 79 „Transferuri de cheltuieli și venituri” în cadrul căreia s-au instituit următoarele conturi operaționale:

a) contul 791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare”, cont bifuncțional în care se înregistrează „transferurile de cheltuieli și venituri de exploatare” privind activitatea de exploatare ordinară.

b) Contul 796 „Transfer de cheltuieli și de venituri financiare”, cont bifuncțional în care se înregistrează „transferurile de cheltuieli și venituri” privind activitatea financiară a unui agent economic.

c) Contul 797 „Transfer de cheltuieli și venituri extraordinare”, cont bifuncțional în care se înregistrează „transferurile de cheltuieli și venituri” privind activitățile cu caracter neobișnuit, excepțional în raport cu activitatea de exploatare ordinară.

Aceste conturi funcționează după următoarele reguli:

a) Se creditează cu transferurile de cheltuieli la venituri;

b) Se debitează cu transferurile de venituri la cheltuieli.

Principale corespondențe contabile ale acestor conturi în timpul exercițiilor financiare au fost prezentate pe parcursul paragrafelor anterioare (în special în paragraful 7.7. și subparagraful 7.8.1.4.). La finele exercițiului financiar aceste conturi se închid prin contul de rezultate.

Ca o particularitate, pentru a se evita compensarea unor cheltuieli cu veniturile înregistrate în aceste conturi, în timpul exercițiului financiar, se impune ca închiderea lor să nu se facă „per sold”, ci „per rulaje” prin următoarele formule contabile:

a) preluarea rulajelor creditoare în contul de rezultate:

791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare”	×
796 „Transfer de cheltuieli și de venituri financiare”	×
797 „Transfer de cheltuieli și de venituri extraordinare”	×
12 „Rezultatul exercițiului”	×

b) preluarea rulajelor debitoare în contul de rezultate:

12 „Rezultatul exercițiului”	×	
791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare”		×
796 „Transfer de cheltuieli și de venituri financiare”		×
797 „Transfer de cheltuieli și venituri extraordinare”		×

Prin această modalitate de închidere a conturilor din grupa 79 „Transferuri de cheltuieli și venituri” se asigură respectarea integrală a principiului necompensării posturilor de cheltuieli cu posturile de venituri, în contul de rezultate.

CAP. 8. MONOGRAFIE PRIVIND ÎNREGISTRAREA ÎN CONTABILITATEA GENERALĂ A PRINCIPALELOR OPERĂȚII ECONOMICE A UNEI SOCIETĂȚI COMERCIALE

8.1. PREZENTAREA GENERALĂ A SOCIETĂȚII COMERCIALE „MARTIN” S.A.*

Societatea comercială „MARTIN” S.A. are următorul obiect de activitate:

a) activitate industrială constînd în producția de piese de schimb auto;

b) activitate comercială constînd din vînzarea pieselor de schimb auto din producție proprie precum și din cumpărarea și revînzarea, ca atare, de baterii auto.

Balanța de verificare la 1 ianuarie a exercițiului financiar „N” potrivit sistemului de contabilitate dezvoltat se prezintă astfel:

E X T R A S

Simbol cont	Denumirea contului		
0	1	2	3
1011	Capital subscris vărsat (societate) sau capital individual (întreprindere individuală)		10.000.000
106	Rezerve		13.600.000
12	Rezultatul exercițiului		1.000.000
1631	Suma împrumutată (împrumuturi de la instituții de credit altele decît băncile)		800.000
1638	Dobînzî (împrumuturi de la instituții de credit altele decît băncile)		20.000
212	Construcții	3.000.000	
213	Instalații tehnice	5.000.000	

* Acest caz monografic este prezentat după Sistemul contabil al întreprinderii, elaborat de ordinul Experților Contabili Francezi.

0	1	2	3
215	Materiale de transport	1.500.000	
216	Materiale de birou, materiale informatice și mobilier de birou	2.000.000	
2812	Amortizări de construcții		1.500.000
2813	Amortizări instalații tehnice		2.000.000
2815	Amortizări de materiale de transport		500.000
2816	Amortizări de materiale de birou, materiale informatice și mobilier de birou		1.100.000
30	Stocuri de materii prime	4.000.000	
335	Produse finite	6.000.000	
35	Stocuri de mărfuri	8.000.000	
401	Furnizori de bunuri și servicii		470.000
408	Furnizori — cheltuieli de plată		110.000
411	Clienți	220.000	
4424	Credit de T.V.A.	28.000	
4428	T.V.A. de regularizat	10.000	
476	Cheltuieli preliminate (constatate din avans)	110.000	
501	„Banca...”	1.000.000	
51	Casa	132.000	
531	Titluri imediat negociabile	120.000	
593	Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament		20.000
	TOTAL	31.120.000	31.120.000

Societatea comercială „MARTIN” S.A. practică metoda inventarului permanent pentru evidența stocurilor de piese auto fabricate și pentru stocurile de materii prime aprovizionate în acest scop și metoda inventarului intermitent pentru stocurile de baterii auto cumpărate în scopul vânzării ca atare.

8.2. PRINCIPALELE OPERAȚII ECONOMICE ALE EXERCITIULUI FINANCIAR „N” (ENUNȚ, INREGISTRARE ÎN REGISTRUL JURNAL, COMENTARII)

În prezentul paragraf sînt prezentate un număr de 40 de operații economice uzuale unei societăți comerciale în decursul unui exercițiu financiar, grupate după nota-

rea lor economică, fără a ține seama de o cronologie specială a acestora în timp.

Aceste operații economice sînt:

1. Înregistrarea unei vânzări de mărfuri pe credit comercial, factura cuprinde: valoarea netă FTVA* 3.000.000 lei și TVA** 10%.

Înregistrare în Registrul jurnal:

1		
411 „Clienți”	3.300.000	
705 „Vinzări de mărfuri”		3.000.000
4427 „TVA colectată”		300.000

Comentarii

a) În practica economiei de piață sînt considerate vânzări și respectiv cumpărări pe credit comercial orice tranzacție de vânzare-cumpărare în care există un decalaj în timp între momentul transmiterii dreptului de proprietate (considerat de regulă momentul facturării) și momentul plății prețului. Este un credit acordat de vânzător cumpărătorului, deoarece acesta din urmă dispune pe perioada cuprinsă între momentul facturării și momentul plății prețului atît de bunul cumpărat cît și de disponibilitățile bănești necesare prețului acestuia***. În contabilitate creditul comercial se reflectă la vânzător sub forma drepturilor față de clienți (cumpărători de bunuri, lucrări sau servicii), iar la cumpărător sub forma obligațiilor față de furnizorii de bunuri, lucrări sau servicii.

b) T.V.A.-ul este un impozit indirect așezat pe vânzări și cumpărări, neutru față de agentul economic, încasabil de la clienți și plătitibil furnizorilor din ordinul și în contul statului. În consecință nu afectează nici cheltuielile (nefiind cuprins în costul de achiziție) și nici veniturile (nefiind cuprins în prețul de vânzare) agentului economic. În consecință se reflectă în contabilitate ca obligație față de stat în cazul vânzărilor (cu ajutorul

* FTVA — fără taxa pe valoarea adăugată.

** TVA — taxa pe valoarea adăugată.

*** Creditul comercial reprezintă în practica economiei de piață ceea ce în „practica economiei socialiste” reprezentau mijloacele circulante în decontare.

contului 4427 „TVA colectată” și ca drept de creanță față de stat, în cazul cumpărărilor cu ajutorul contului 4426 „T.V.A. deductibilă”.

2. Înregistrarea unei cumpărări de mărfuri pe credit comercial cambial, factura cuprinzând: valoare netă FTVA 2.000.000 lei și TVA 10%, pentru care se achită cu un cec bancar cheltuieli de asigurare FTVA 400.000 lei și TVA 10%.

Înregistrări în Registrul Jurnal

2		
375 „Mărfuri”	2.400.000	
4426 „TVA deductibilă”	240.000	
403 „Efecte de plată pentru bunuri și servicii”		2.200.000
501 „Banca...”		440.000

Comentarii

a) Creditul comercial cambial este o formă distinctă a creditului comercial, caracterizat prin remiterea de către cumpărător vânzătorului a unui efect de comerț (cambie, bilet la ordin, scrisoare de garanție, warrant etc.) în momentul facturării. Vânzătorul are posibilitatea de a obține c/valoarea efectului de comerț înainte de termen prin scontare sau andosare. În contabilitate, creditul comercial cambial se reflectă în conturi distincte: la vânzător sub forma drepturilor față de clienți (în conturi asimilate clienților), iar la cumpărător sub forma obligațiilor față de furnizori (în conturi asimilate furnizorilor).

b) În practica economiei de piață evidența cumpărătorilor (în cazul inventarului intermitent) și a stocurilor (în cazul inventarului permanent) se ține la costul de achiziție format din: prețul de cumpărare; impozitele și taxele de transfer a proprietății în măsura în care nu au alte surse de recuperare și cheltuielile auxiliare generate de transport, asigurări, manipulări etc. În speță, costul de achiziție de 2.400.000 lei se compune din prețul de cumpărare FTVA de 2.000.000 și cheltuielile de asigurare FTVA de 400.000 lei, întrucât TVA-ul plătit pe această cumpărare se va recupera din cel încasabil pe vânzări.

c) Dacă societatea comercială „MARTIN” S.A. ar practica pentru mărfuri metoda inventarului permanent, în locul contului 375 „Mărfuri” s-ar utiliza contul 35 „Stocuri de mărfuri”.

3. Înregistrarea ieșirii în consum a unui stoc de materii prime pentru fabricarea de piese auto, având un cost de achiziție de 1.500.000 lei.

Înregistrare în Registrul Jurnal

3		
600 „Materii prime consumate”	1.500.000	
30 „Stocuri de materii prime”		1.500.000

Comentarii

Dacă Societatea comercială „MARTIN” S.A. ar practica pentru evidența stocurilor de materii prime metoda inventarului intermitent, ieșirea de materii prime din stoc pentru producție, în cursul exercițiului financiar nu ar face obiectul contabilității generale, ci numai a contabilității de gestiune.

4. Înregistrarea intrării în stoc a produselor finite fabricate având un cost de fabricație de 8.700.000 lei.

4		
335 „Produse finite”	8.700.000	
723 „Variația stocurilor de produse”		8.700.000

Comentarii

Dacă Societatea comercială „MERCUR” S.A. ar practica pentru evidența stocurilor de produse finite metoda inventarului intermitent, obținerea produselor finite, în cursul exercițiului financiar, nu ar face obiectul contabilității generale, ci a contabilității de gestiune.

5. Înregistrarea unei vânzări de produse finite pe credit comercial cambial, factura cuprinzând: valoare netă FTVA 7.000.000 și TVA 10%. Costul de producție al produselor finite vândute (intrare anterior pe stoc) este de 5.000.000 lei.

Inregistrări în Registrul Jurnal

5		
5.1.) 4121 „Efecte de primit” 702 „Vinzări de produse finite” 4427 „TVA colectată”	7.700.000	7.000.000 700.000
5.2.) 723 „Variația stocurilor de produse” 335 „Produse finite”	5.000.000	5.000.000

Comentarii

Intrucât evidența stocurilor de produse finite se ține prin metoda inventarului permanent s-au impus două înregistrări distincte în contabilitatea generală și anume: 1) vânzarea de produse finite pe credit comercial cambial (formula contabilă 5.1.) și 2) ieșirea produselor finite din stoc (formula contabilă 5.2.). În cazul inventarului intermitent formula contabilă 5.2. n-ar fi intervenit.

6. Înregistrarea unei cumpărări de materii prime pe credit comercial, factura cuprinzând: valoarea netă FTVA 1.500.000 lei și TVA 10%, al cărei transport s-a efectuat pe cont propriu, costul acestuia s-a estimat (după înregistrarea cheltuielilor de transport în conturi potrivit naturii lor economice) la 200.000 lei.

Inregistrare în Registrul Jurnal

6		
30 „Stocuri de materii prime” 4426 „TVA deductibilă” 401 „Furnizori de bunuri și servicii” 728 „Alte elemente de producție”	1.700.000 150.000	1.650.000 200.000

Comentarii

a) Se observă că se impun două înregistrări distincte: se compune din prețul de cumpărare FTVA de 1.500.000 lei și din costul estimat al transportului pe cont propriu de 200.000 lei.

b) Deoarece se impune respectarea principiului ne-compensării cheltuielilor în cursul exercițiului financiar, costul estimat al transportului efectuat pe cont propriu

nu se înregistrează ca o diminuare a cheltuielilor generate de acesta (carburanți, amortizări, salarii etc.), ci acest cost estimat reprezintă un element de venit, reflectat cu ajutorul contului 728 „Alte elemente de producție”.

7. Înregistrarea remiterii spre scontare a efectului comercial primit în urma vânzării de produse finite de la operația nr. 5, precum și a scontării propriu-zise a acestuia, rezultând:

— valoare netă obținută din scontare 7.100.000 lei;

— comisionul băncii este de 100.000 lei FTVA și TVA 10%;

dobânzi reținute de bancă 490.000 lei.

Inregistrări în Registrul Jurnal

7		
7.1.) 4128 „Efecte scontate neexpire” 4121 „Efecte de primit”	7.700.000	7.700.000
7.2.) 501 „Banca...” 6285 „Cheltuieli pe efecte” 4426 „TVA deductibilă” 661 „Cheltuieli privind dobânzile” 5092 „Efecte scontate neexpire”	7.100.000 100.000 10.000 490.000	7.700.000

Comentarii

Se observă că se impun două înregistrări distincte: 1) remiterea efectului comercial spre scontare (formula contabilă 7.1.) și scontarea propriu-zisă (formula contabilă 7.2.).

b) Comisionul băncii de scont reprezintă tariful serviciului de preluare a creditului comercial cambial și prin urmare pentru agentul economic reprezintă o cheltuială cu servicii exterioare auxiliare și nu o cheltuială financiară, ca și în cazul dobânzilor reținute de banca de scont.

c) Deoarece emitentul efectului comercial s-ar putea să nu-și onoreze obligația de plată la scadență, se impune ca agentul economic care l-a scontat să țină în continuare evidența, atât a drepturilor sale potențiale față de emitent (cu ajutorul contului 4128 „Efecte scontate neexpire”) cât și a obligațiilor sale potențiale față de banca

de scont (cu ajutorul contului 5092 „Efecte scontate ne-expirate“). Aceasta pentru că, dacă la scadența efectului comercial banca de scont nu-și va putea recupera creanța de la emitentul efectului comercial, își va îndrepta pretențiile asupra agentului economic care a scontat efectul comercial.

8. Înregistrarea acordării unui avans din salariu unui funcționar plătit prin casă în sumă de 50.000 lei.

Inregistrare în Registrul Jurnal

8		
423 „Avansuri și acțiuni acordate personalului” 51 „Casa”	50.000	50.000

9. Înregistrarea plății prin cec bancar a unei facturi pentru un anunț publicitar: valoare netă FTVA 120.000 lei și TVA 10%. Această factură a fost înscrisă în cheltuiala de plată a exercițiului financiar „N” la un nivel net FTVA 100.000 lei și TVA 10%.

Inregistrarea în Registrul Jurnal

9		
408 „Furnizori — cheltuieli de plată”	110.000	
4426 „TVA deductibilă”	12.000	
624 „Publicitate, publicații, relații publice”	20.000	
4428 „TVA de regularizat”		10.000
501 „Banca...”		132.000

Comentarii

a) În exercițiul financiar „N-1”, la care se referă în fapt anunțul publicitar, a fost înregistrat în cheltuiala de plată, fără factură, ci doar în baza unei estimări prin formula contabilă:

624 „Publicitate, publicații, relații publice”	100.000	
4428 „TVA de regularizat”	10.000	
408 „Furnizori — cheltuieli de plată”		110.000

b) La primirea facturii în exercițiul financiar „N” se constată că aceasta cuprinde o valoare netă FTVA de

120.000 lei și TVA 12.000 lei (10%). Cu ocazia plății acestei facturi printr-un cec bancar se impune:

— stingerea obligației de plată înregistrată în exercițiul financiar „N-1” în contul 408 „Furnizori — cheltuieli de plată”;

— anularea TVA-ului de regularizat, înregistrat în exercițiul financiar „N-1” în contul 4428 „TVA de regularizat” de 10.000 lei și înregistrarea TVA-ului deductibil la valoarea lui reală (de 12.000 lei);

— înregistrarea diferenței dintre valoarea netă FTVA a facturii estimate și cea reală ca o cheltuială de publicitate a exercițiului financiar „N”, întrucât la finele exercițiului financiar „N-1” conturile de cheltuieli au fost închise.

10. Înregistrarea cheltuielilor cu locația de gestiune a unui utilaj industrial în sumă de 110.000 lei care a fost contabilizată în categoria cheltuielilor preliminate în exercițiul financiar „N-1”.

Inregistrare în Registrul Jurnal

10		
6121 „Chirii” 476 „Cheltuieli preliminate (constatate în avans)”	110.000	110.000

Comentarii

În speță este vorba de plata cu anticipație a tarifului de locație de gestiune a unui utilaj industrial. Tariful de locație de gestiune de 110.000 lei se referă la exercițiul financiar „N”, dar a fost plătit în exercițiul financiar „N-1” cu care ocazie a fost înregistrat în contabilitate (în exercițiul financiar „N-1”) prin formula contabilă:

476 „Cheltuieli preliminate (constatate în avans)” 501 „Banca...”	110.000	110.000
--	---------	---------

În consecință, în exercițiul financiar „N”, aceste „cheltuieli anticipate” din contul 476 „Cheltuieli preliminate (constatate în avans)” se includ în cheltuielile cu-

rente. În exercițiul financiar „N—1” ele au fost înregistrate ca o creanță a acestuia față de exercițiul financiar „N”.

11. Înregistrarea cheltuielilor salariale ale exercițiului financiar „N” compuse din:

— salarii brute	3.000.000 lei
— avantaje în natură (locuințe gratuite)	40.000 lei
— rețineri pentru securitate socială	150.000 lei
— rețineri pentru asigurare de șomaj	90.000 lei
— reținerea impozitului pe salarii	400.000 lei
— reținerea altor taxe asupra salariilor	110.000 lei
— reținerea avansurilor acordate pe seama salariilor	50.000 lei
— salarii nete plătite prin cecuri bancare	2.200.000 lei

Inregistrare în Registrul Jurnal

—11—		
641 „Remunerații ale personalului”	3.040.000	
791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare”		440.000
431 „Securitate socială”		150.000
435 „Alte organisme sociale”		90.000
445 „Stat — alte impozite și taxe”		510.000
423 „Avansuri și acțiuni acordate personalului”		50.000
501 „Banca...”		2.200.000

Comentarii

a) Avantajele acordate în natură în scopuri salariale au fost contabilizate ca și cheltuieli după natura lor economică în momentul efectuării lor (chirii, cheltuieli de întreținere etc.). Aplicând principiul necompensării cheltuielilor se impune în momentul contabilizării lor drept cheltuială salarială să se contabilizeze concomitent și transferul acestei cheltuieli la venituri cu ajutorul contului 791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare”.

b) Întrucât în contabilitatea generală, conturile de terți care reclamă rețineri din salarii nu sînt concepute pentru a furniza informații cu caracter gestionar, ele intră în corespondență directă cu contul de cheltuieli salariale. În contabilitatea generală numai conturile de

cheltuieli și venituri furnizează informații cu caracter gestionar și prin urmare numai pentru acestea se impun restricții de înregistrare pentru a nu le denatura soldule.

12. Înregistrarea cheltuielilor patronale aferente salariilor, exercițiului financiar „N” compuse din: contribuții la securitatea socială 500.000 lei, contribuții la fondul de șomaj 250.000 lei și taxe patronale asupra salariilor 600.000 lei, precum și a virării tuturor reținerilor pe destinații.

Inregistrări în Registrul Jurnal

—12—		
12.1) 644 „Cotizații de securitate socială”	500.000	
645 „Cotizații la alte organisme sociale”	250.000	
636 „Impozite și taxe calculate pe remunerații”		
431 „Securitate socială”	600.000	500.000
435 „Alte organisme sociale”		250.000
445 „Stat — alte impozite și taxe”		600.000
12.2) 431 „Securitate socială”	650.000	
435 „Alte organisme sociale”	340.000	
445 „Stat — alte impozite și taxe”	1.110.000	
501 „Banca...”		2.100.000

Comentarii

a) Prin cheltuieli patronale aferente salariilor se înțeleg acele contribuții, impozite și taxe calculate asupra salariilor și care potrivit legislațiilor naționale se suportă de către întreprinzători.

b) În rezolvarea acestei operații s-au impus două înregistrări contabile distincte: 1) înregistrarea cheltuielilor patronale aferente salariilor (formula contabilă 12.1.) și virarea pe destinații atât a reținerilor din salarii de la operația nr. 11 cât și a contribuțiilor, taxelor și impozitelor suportate de întreprinzător sub forma cheltuielilor patronale aferente salariilor (formula contabilă 12.2.).

13. Înregistrarea avizului băncii, indicînd:

— încasarea sumei de 3.190.000 lei din creditul comercial provenit din vînzarea de la operația nr. 1, restul soldului datorat de client fiind de nerecuperat;

— plata de către emitent a efectului comercial scontat la operația nr. 7.

Înregistrări în Registrul Jurnal

13			
13.1)	501 „Banca...”	3.190.000	
	4427 „TVA colectată”	10.000	
	657 „Pierderi pe creanțe nerecuperabile”	100.000	
	411 „Clienți”		3.300.000
13.2)	5092 „Efecte scontate neexpirate”	7.700.000	
	4128 „Efecte scontate neexpirate”		7.700.000

Comentarii

a) În măsura în care creanțele din creditul comercial nu pot fi recuperate în întregime, veniturile nu se corectază cu valoarea creditului comercial de nerecuperat, acesta constituind o cheltuială de natura pierderilor nerecuperabile din creanțe. În schimb TVA-ul datorat statului se corectază cu partea aferentă creditului comercial de nerecuperat (vezi formula contabilă 13.1.).

b) În urma comunicării băncii de încasarea efectelor comerciale scontate de la emitent, agentul economic care le-a scontat va înregistra în contabilitatea sa stingerea, atât a drepturilor sale potențiale față de emitentul efectului comercial cit și a obligațiilor sale potențiale față de banca de scont (vezi formula contabilă 13.2.).

14. Înregistrarea repartizării rezultatului exercițiului financiar „N—1” pe următoarele destinații: pentru plata de dividende 400.000 lei, constituirea de rezerve legale 500.000 lei și reportarea ca profit nerepartizat 100.000 lei, precum și a plății dividendelor prin cecuri bancare.

Înregistrări în Registrul Jurnal

14			
14.1)	12 „Rezultatul exercițiului”	1.000.000	
	457 „Asociați — dividende de plată”		400.000
	1061 „Rezerve legale”		500.000
	107 „Sume reportate”		100.000
14.2)	457 „Asociați — dividende de plată”	400.000	
	501 „Banca...”		400.000

Comentarii

S-au impus două înregistrări contabile distincte:

1) repartizarea rezultatului exercițiului „N—1” (formula contabilă 14.1.) și 2) plata dividendelor (formula contabilă 14.2) deoarece cele două operații economice nu coincid în timp.

15. Înregistrarea creșterii capitalului prin:

— încorporarea de rezerve legale în capital în sumă de 200.000 lei;

— emisiunea unui nou pachet de acțiuni în valoare de 600.000 lei, din care s-au nominalizat 300.000 lei, sumă din care 200.000 lei reprezintă prima de emisiune;

— încasarea prin cecuri bancare a acțiunilor nominalizate.

Înregistrări în Registrul Jurnal

15			
15.1)	1061 „Rezerve legale”	200.000	
	1011 „Capital subscris vărsat”		200.000
15.2)	1019 „Acționari — capital subscris nenominalizat”	300.000	
	456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”	300.000	
	1012 „Capital subscris nenominalizat”		300.000
	1011 „Capital subscris vărsat”		100.000
	1012 „Prime de emisiune”		200.000
15.3)	501 „Banca...”	300.000	
	456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”		300.000

Comentarii

a) Contul 1019 „Acționari — capital subscris nenominalizat” este instituit pentru a ține evidența drepturilor față de potențiali cumpărători de acțiuni din momentul adoptării hotărârii de majorare a capitalului prin noi emisiuni de acțiuni și pînă în momentul în care noii subscritori (cumpărători de acțiuni) au fost nominalizați potrivit condițiilor stipulate în prospectul de emisiune, cînd pe măsura nominalizării subscriturilor, evidența

eventualilor drepturi neîncasate se ține cu ajutorul contului 456 „Asociați — operațiuni asupra capitalului”. Soldul contului 1019 „Acționari — capital subscris nenominalizat” trebuie să fie tot timpul corelat cu soldul contului 1012 „Capital subscris nominalizat”.

b) Scopul cotării primelor de emisiune la capitalul subscris vărsat este de a proteja pe vechii acționari în raport cu noii subscripitori de acțiuni, aceștia din urmă trebuind să contribuie nu numai la majorarea capitalului repartizat pe deținătorii de acțiuni, ci și la majorarea capitalului nerepartizat concretizat în rezerve, profit nerepartizat etc.

16. Înregistrarea cumpărării unui echipament electronic de calcul printr-un contract de locație financiară având un preț de vânzare de 1.200.000 lei, precum și a plății printr-un cec bancar a unei redevențe de 300.000 lei compusă din:

— rată scadentă la împrumutul de locație-finanțare 240.000 lei;

— dobânzi la împrumutul de locație-finanțare de 60.000 lei.

16			
16.1)	216 „Materiale de birou și materiale informatice” 1641 „Suma împrumutată” („Datorii de locație”)	1.200.000	1.200.000
16.2)	1641 „Suma împrumutată” (Datorii de locație) 661 „Cheltuieli privind dobânzile” 501 „Banca...”	240.000 60.000	300.000

Comentarii

a) În legislația franceză esența contractului de locație-finanțare constă în vânzarea de imobilizări pe baza unui credit pe termen lung acordat de vânzător cumpărătorului, momentul transferului de proprietate fiind considerat momentul preluării de către cumpărător a imobilizării care face obiectul contractului de locație-finanțare. Prin urmare, în contabilitatea cumpărătorului, în momentul preluării unei imobilizări prin contract de locație-finanțară are loc o creștere de active imobilizate

(în speță 216 „Materiale de birou și materiale informatice”) și o creștere a capitalului împrumutat concretizat în datorii de locație.

b) Redevențele plătite de cumpărător vânzătorului în baza unui contract de locație-finanțare se compun din ratele scadente la împrumutul de locație și dobânzile aferente acestuia, asigurând plata integrală a imobilizărilor cumpărate prin contracte de locație-finanțare pe parcursul perioadei pentru care se încheie acest tip de contract.

17. Înregistrarea rambursării prin virament bancar a unui împrumut de la un organism de credit, altul decât banca, în sumă de 150.000 lei, precum și plata unor dobânzi aferente acestuia de 50.000 lei, din care 20.000 reprezintă dobânzile aferente exercițiului financiar „N—1”. Înregistrarea acordării unui nou împrumut în sumă de 2.600.000 lei, de la același organism de credit.

17			
17.1)	1631 „Suma împrumutată” (Împrumuturi de la instituțiile de credit altele decât băncile) 1638 „Dobânzi” (Împrumuturi de la instituțiile de credit altele decât băncile) 661 „Cheltuieli privind dobânzile” 501 „Banca...”	150.000 20.000 30.000	200.000
17.2)	501 „Banca...” 1631 „Suma împrumutată” (Împrumuturi de la instituțiile de credit altele decât băncile)	2.600.000	2.600.000

Comentarii

Utilizarea subdiviziunii 1638 „Dobânzi” din cadrul contului neoperațional 163 „Împrumuturi de la instituțiile de credit altele decât băncile” se impune pentru a respecta principiul delimitării cheltuielilor pe exercițiile financiare la care se referă sau care le generează. În speță, suma de 20.000 lei reprezintă dobânzi aferente exercițiului financiar „N—1” plătite însă în exercițiu

financiar „N”. Prin urmare, această sumă a fost înregistrată în contabilitatea exercițiului financiar „N—1” prin formula contabilă:

661 „Cheltuieli privind dobinzile” 1638 „Dobinzi” (împrumuturi de la instituțiile de credit altele decît băncile)	20.000	20.000
--	--------	--------

18. Înregistrarea achiziționării pe credit comercial a unei imobilizări concretizate într-un material industrial: valoarea netă FTVA 5.000.000 lei și TVA 10%.

2133 „Materiale industriale” 4426 „TVA deductibilă” 402 „Furnizori de imobilizări”	5.000.000 500.000	5.500.000
--	----------------------	-----------

Comentarii

Se observă că în lista de conturi a planului contabil general francez s-au instituit conturi distincte pentru evidența obligațiilor generate de achiziționarea imobilizărilor și anume conturile: 402 „Furnizori de imobilizări” pentru achiziționarea imobilizărilor pe credit comercial și 404 „Efecte de plată pentru imobilizări” pentru achiziționarea de imobilizări pe credit cambial.

19. Înregistrarea avizului comun al unor colectivități publice privind acordarea unei subvenții pentru investiții concretizate în echipamente informatice în sumă de 2.500.000 lei.

4441 „Subvenții pentru investiții” (Stat și alte colectivități publice — subvenții de primit) 131 „Subvenții pentru echipament”	2.500.000	2.500.000
--	-----------	-----------

Comentarii

Subvențiile pentru investiții sînt asimilate capitalurilor deținute de agentul economic, ele transformîndu-se treptat în venituri curente pe parcursul duratei precizate în convenția de acordare a investiției.

20. Înregistrarea avizului băncii privind încasarea subvenției pentru investiții în sumă de 2.500.000 lei.

501 „Banca...” 4441 „Subvenții pentru investiții” („Stat și alte colectivități publice — subvenții de primit”)	2.500.000	2.500.000
---	-----------	-----------

21. Înregistrarea printr-un cec bancar a plății furnizorului imobilizării concretizate în materialul industrial achiziționat potrivit operației nr. 18 (în sumă de 5.500.000 lei).

402 „Furnizori de imobilizări” 501 „Banca...”	5.500.000	5.500.000
--	-----------	-----------

22. Înregistrarea vânzării unor mobilieri de birou, încasate în numerar: preț net FTVA 200.000 lei și TVA 10%. Valoarea de înregistrare a mobilierului de birou vîndut este de 700.000 lei, amortizările aferente acestora sînt de 600.000 lei din care 50.000 lei sînt aferente exercițiului financiar „N”.

22.1) 51 „Casa” 752 „Preț de cesiune al imobilizărilor necorporale și corporale” 4427 „TVA colectată”	220.000	200.000 20.000
22.2) 6811 „Cheltuieli privind amortizările imobilizărilor necorporale și corporale” 2816 „Amortizări de materiale de birou, materiale informatice și mobilier de birou”	50.000	50.000
22.3) 2816 „Amortizări de materiale de birou materiale informatice și mobilier de birou” 652 „Valori contabile a imobilizărilor necorporale și corporale cedate” 216 „Materiale de birou, materiale informatice și mobilier de birou”	600.000 100.000	700.000

Comentarii

Se observă că tratarea contabilă a acestei operații presupune trei înregistrări contabile distincte și anume:

1) înregistrarea veniturilor obținute din vânzarea mobilierului de birou (formula contabilă 22.1);

2) înregistrarea amortizărilor mobilierului de birou vândut, aferente exercițiului financiar „N” (formula contabilă 22.3);

3) înregistrarea scoaterii din evidență a mobilierului de birou vândut, valoarea neamortizată a acestuia reprezentând o cheltuială (formula contabilă 22.3.).

23. Înregistrarea achiziționării de titluri de participare cu plata prin cec bancar, preț de cumpărare 500.000 lei; comisioane bancare FTVA 100.000 lei; TVA 10% (titlurile de participare cumpărate reprezintă 60% din capitalul societății comerciale DURAND).

23		
2611 „Titluri de participare”	600.000	
4426 „TVA deductibilă”	10.000	
501 „Banca...”		610.000

Comentarii

În contabilitatea cumpărătorului, titlurile de participare la alte societăți comerciale în scopul participării de durată la capitalul acestora, constituie imobilizări financiare și se contabilizează la costul de achiziție compus din valoarea titlurilor de participare cumpărate și cheltuielile auxiliare efectuate cu achiziționarea acestora. În speță costul de achiziție a titlurilor de participare se compune din valoarea titlurilor cumpărate de 500.000 lei și comisioanele bancare de 100.000 lei.

b) În urma acestei tranzacții financiare Societatea Comercială „MARTIN” deține 60% din capitalul societății comerciale „DURAND”, aceasta din urmă devenind o filială a celei dintâi care deține pachetul acțiunilor de control.

24. Înregistrarea acordării, prin virament bancar, a unui ajutor financiar filialei „DURAND” în sumă de

500.000 lei, din care 300.000 lei prin deschiderea unui cont curent.

24		
2671 „Creanțe asimilate la participări”	200.000	
4511 „Sume în principal” (Grup)	300.000	
501 „Banca...”		500.000

Comentarii

Ajutorul financiar acordat filialei reprezintă o imobilizare financiară legată de participarea la capitalul acesteia cu excepția ajutorului financiar pus la dispoziția filialei prin cont curent, care reprezintă un credit pe termen scurt, reflectat în contabilitatea societății comerciale „mamă” ca o relație de decontare între grupul de societăți comerciale legate între ele prin interacțiunea capitalurilor.

25. Înregistrarea plății prin cec bancar a unei depuneri de 80.000 lei legată de contractul de locație a unui antrepozit.

25		
2675 „Depuneri și garanții vărsate”	80.000	
501 „Banca...”		80.000

Comentarii

Contractul de locație de gestiune simplă constă în punerea de către proprietar a unor active imobilizate la dispoziția locatarului spre a le exploata potrivit destinației lor, în schimbul plății de către locatar a unui tarif de locație. În speță este vorba de o clauză accesorie locației de gestiune potrivit căreia locatarul s-a obligat să depună o sumă de bani la dispoziția proprietarului, restituibilă la expirarea duratei contractului de locație de gestiune. În contabilitatea locatarului această depunere reprezintă o imobilizare financiară reflectată cu ajutorul subdiviziunii 2675 „Depuneri și garanții vărsate” a contului neoperațional 267 „Creanțe imobilizate”.

26. Înregistrarea achiziționării pe credit a unor titluri de plasament imediat negociabile în valoare de 150.000 lei.

26		
531 „Titluri imediat negociabile”	150.000	
465 „Datorii pe achiziții de titluri de plasament”		150.000

Comentarii

Titlurile de plasament imediat negociabile sînt asimilate mijloacelor financiare, deoarece pot fi oricînd transformate în lichidități bănești ceea ce justifică plasarea contului care ține evidența acestora în clasa conturilor financiare.

27. Înregistrarea decontului de TVA întocmit pe ansamblul operațiilor 1—26, care se prezintă astfel:

- 1) — TVA colectat pe ansamblul operațiilor 1—26 (rulajul creditor al contului 4427) 1.010.000 lei
- 2) — TVA deductibil pe ansamblul operațiilor 1—26 (rulajul debitor al contului 4426) 922.000 lei
- 3) — credit de TVA la finele exercițiului financiar „N—1” (soldul debitor al contului 4424) 28.000 lei

- 4) — TVA de plată (rd. 1-rd. 2-rd. 3) 60.000 lei
- Se achită TVA-ul datorat statului prin cec bancar.

27		
27.1) 4427 „TVA colectată”	1.010.000	
4426 „TVA deductibilă”		922.000
4424 „Credit de TVA”		28.000
4423 „TVA de plată”		60.000
27.2) 4423 „TVA de plată”	60.000	
501 „Banca...”		60.000

28. Înregistrarea diverselor cheltuieli generale plătite prin cecuri bancare și anume:

- 1) — lucrări de reparații la echipamente industriale, valoarea netă FTVA 110.000 lei și TVA 10%;
- 2) — onorarii ale unui expert contabil, valoare netă FTVA 70.000 lei și TVA 10%;
- 3) — taxe cuvenite administrației locale în sumă de 240.000 lei;

4) — cumpărări diverse de furnituri nestocate în valoare netă FTVA 1.000.000 lei și TVA 10%;

5) — amenzi fiscale în sumă de 130.000 lei;

6) — chirii pentru clădiri administrative în sumă de 900.000 lei;

7) — dobinzi la împrumuturile contractate în sumă de 310.000 lei;

8) — asigurări de responsabilitate civilă în sumă de 30.000 lei.

28		
613 „Întreținere, reparații și mentinere”	110.000	
622 „Remunerații de intermediari și onorarii”	70.000	
637 „Alte impozite și taxe”	240.000	
6061 „Furnituri nestocate”	1.000.000	
656 „Amenzi și penalități”	130.000	
6121 „Chirii”	900.000	
661 „Cheltuieli privind dobinzile”	310.000	
614 „Prime de asigurări”	30.000	
4426 „TVA deductibilă”	118.000	
501 „Banca...”		2.908.000

Comentarii:

Toate cheltuielile s-au înregistrat pe elemente primare, în conturi care reflectă prin conținutul lor economic natura cheltuielilor respective, iar în contul 4426 „TVA de dedus” s-a înregistrat TVA-ul deductibil aferent cumpărărilor de la subpunctele 1); 2) și 4).

29. Înregistrarea unor venituri diverse încasate prin cecuri bancare și anume:

1) — din sublocăția unui antrepozit, valoare netă FTVA 50.000 lei și TVA 10%, din care 20.000 lei sînt aferente exercițiului financiar „N+1”;

2) — din jetoane de prezență, în sumă de 10.000 lei:

29		
501 „Banca...”	65.000	
7183 „Locații diverse”		30.000
477 „Venituri preliminate (constatate în avans)”		20.000
755 „Jetoane de prezență”		10.000
4427 „TVA colectată”		5.000

Comentarii

Toate veniturile s-au înregistrat pe elemente primare în conturi care reflectă prin conținutul lor economic natura veniturilor respective ținându-se cont de principiul delimitării lor pe exerciții financiare la care se referă sau care le guvernează. Astfel, veniturile de sublocăție a antrepozitului aferente exercițiului financiar „N+1” s-au înregistrat ca o obligație a exercițiului financiar „N” asupra exercițiului financiar „N+1” cu ajutorul contului 477 „Venituri preliminate (constatate în avans)”. În exercițiul financiar „N+1” aceste venituri constatate în avans (în exercițiul financiar „N”) se vor include în veniturile curente (ale exercițiului financiar „N+1”) prin formula contabilă:

477 „Venituri preliminate (constatate în avans)”	20.000	
7183 „Locații diverse”		20.000

30. Înregistrarea unei vânzări de mărfuri în numerar: preț de vânzare net FTVA 700.000 lei și TVA 10% pentru datoriile de locație-finanțare, în sumă de 30.000 lei; scont pentru plata prețului înainte de termen de 30.000 lei.

51 „Casa”	660.000	
664 „Sconturi de reglement acordate”	30.000	
705 „Vinzări de mărfuri”		630.000
4427 „TVA colectată”		60.000

Comentarii

a) În sistemul de contabilitate francez numai reducerile cu caracter financiar, respectiv sconturile, sînt considerate componente ale prețului de vânzare, impunându-se, ca urmare, înregistrarea lor ca și cheltuieli financiare la vânzător și, respectiv, venituri financiare la cumpărător;

b) Reducerile cu caracter comercial concretizate în rabaturi, remize și risturnuri. Sînt excluse din preț de vânzare și ca urmare nu necesită înregistrarea lor ca și cheltuieli la vânzător și, respectiv, venituri la cumpă-

rător. Dacă legislațiile naționale prevăd includerea acestor reduceri în preț de vânzare se impune contabilizarea lor, similar sconturilor, eventual în conturi distincte de cheltuieli și venituri;

c) Tot ca o particularitate a legislației fiscale franceze, TVA-ul este așezat pe preț de vânzare debarasat atît de reducerile de preț cu caracter comercial, cît și de cele cu caracter financiar. În speță, TVA-ul de 10% s-a calculat asupra sumei de 600.000 lei reprezentînd preț de vânzare net FTVA de 700.000 lei din care s-au dedus reducerile cu caracter comercial de 70.000 lei și cele cu caracter financiar de 30.000 lei.

31. Înregistrarea unui export de produse finite la un preț de vânzare de 1.000.000 lei. Costul de producție al produselor exportate este de 400.000 lei.

31.1) 411 „Clienți”	1.000.000	
702 „Vinzări de produse finite”		1.000.000
31.2) 723 „Variația stocurilor de produse”	400.000	
335 „Produse finite”		400.000

Comentarii

În legislația franceză fiind stipulat principiul taxării importurilor și detaxării exporturilor (sau al compensării de frontieră), exporturile sînt scutite de TVA.

32. Înregistrarea rambursării prin cec bancar a unei părți din ajutorul acordat prin cont curent deținut de filiala „DURAND” în sumă de 200.000 lei.

501 „Banca...”	200.000	
4511 „Sume în principal” (Grup)		200.000

33. Înregistrarea vânzării prin viramente bancare de titluri de plasament imediat negociate:

1) — valoarea contabilă brută 120.000 lei;

2) — preț de vânzare 90.000 lei, comisioane bancare nete FTVA 9.000 lei și TVA 1.000 lei;

3) — pentru aceste titluri au fost create provizioane la închiderea exercițiului financiar precedent de 20.000 lei.

—33—		
33.1)	501 „Banca...”	80.000
	6281 „Cheltuieli pentru titluri”	9.000
	4426 „TVA deductibilă”	1.000
	665 „Minus — valori pe titluri de plasament”	30.000
	531 „Titluri de plasament”	120.000
33.2)	593 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament”	20.000
	7863 „Venituri din diminuarea provizioanelor pentru devalorizării”	20.000

Comentarii

Se observă că această operație presupune două înregistrări contabile distincte:

1) Vânzarea de titluri de plasament imediat negociabile sub valoarea contabilă brută de 120.000 lei — diferența în minus dintre aceasta și prețul de vânzare de 90.000 lei reprezentând o cheltuială financiară;

2) Diminuarea provizioanelor create la închiderea exercițiului financiar precedent pentru aceste titluri, care în urma vânzării lor au rămas fără obiect.

34. Înregistrarea încasării unei jumătăți din creanță generată de exportul de mărfuri de la operația nr. 31 (1/2 din valoarea exportului de la operația 31 este de 500.000 lei), a cărei valoare în lei, la data încasării, este de 480.000 lei, din care s-au reținut comisioane bancare, nete FTVA de 40.000 lei și TVA 10%.

—34—		
	501 „Banca...”	436.000
	6288 „Alte cheltuieli și comisioane pentru prestații de servicii”	40.000
	4426 „TVA deductibilă”	4.000
	667 „Pierderi de schimb”	20.000
	411 „Clienți”	500.000

Comentarii

Diferența dintre cursul valutar în vigoare de la data livrării și facturării mărfurilor la export și cursul valutar în vigoare de la data încasării acestora reprezintă o cheltuială financiară din diferențe de curs valutar, afectată după natura sa economică, cu ajutorul contului 667 „Pierderi de schimb”.

35. Înregistrarea următoarelor constatări la inventarul efectuat la finele exercițiului financiar „N”:

1) — pierdere de schimb latentă la creanța neîncasată rezultată din exportul de la operația nr. 31, în sumă de 30.000 lei;

2) — cheltuieli cu asigurările plătite în exercițiul financiar „N” aferente exercițiului financiar „N+1”.

3) — creșterea capitalului în sumă de 40.000 lei pe seama cheltuielilor eşalonate pe 5 exerciții financiare, începând cu exercițiul financiar „N”;

4) — dobânzi aferente exercițiului financiar „N” și neîncasate pentru ajutorul financiar acordat filialei „DURAND”, în sumă de 20.000 lei, din care 5.000 lei sînt aferente ajutorului financiar acordat prin contul curent;

— 5) — dobânzi aferente exercițiului financiar „N” și neplătite pentru împrumuturile de la organisme de credit altele decît băncile, în sumă de 60.000 lei și pentru datoriile de locație-finanțare, în sumă de 30.000 lei;

6) — valoarea stocurilor la sfîrșitul exercițiului financiar „N” sînt: la materiale 4.200.000 lei; la produse finite 9.117.000 lei și la mărfuri 9.200.000 lei.

—35—		
35. 1)	4741 „Diminuarea de creanțe” 411 „Clienți”	30.000 30.000
35. 2)	6862 „Cheltuieli privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli” 1916 „Provizioane pentru pierdere de schimb”	30.000 30.000
35. 3)	476 „Cheltuieli preliminate (constatate în avans)” 614 „Prime de asigurări”	10.000 10.000

35. 4) 4725 Cheltuieli de creștere de capital și de operațiuni diverse" 791 „Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare”	40.000	40.000
35. 5) 6818 „Cote — părți de cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții virate la rezultatul exercițiului” 4725 „Cheltuieli de creștere de capital și de operațiuni diverse”	8.000	8.000
35. 6) 2678 „Dobinzi” (Creanțe imobilizate” 4518 „Dobinzi (Grup) 763 „Venituri din creanțe imobilizate” 768 „Alte venituri financiare”	15.000 5.000	15.000 5.000
35. 7) 661 „Cheltuieli privind dobinzile” 1638 „Dobinzi” (Împrumuturi de la instituțiile de credit altele decît băncile) 1648 „Dobinzi” (Datorii de locație)	90.000	60.000 30.000
35. 8) 723 „Variația stocurilor de produse” 335 „Produse finite”	183.000	183.000
35. 9) 605 „Mărfuri vândute” 35 „Stocuri de mărfuri”	8.000.000	8.000.000
35.10) 605 „Mărfuri vândute” 375 „Mărfuri”	2.400.000	2.400.000
35.11) 25 „Stocuri de mărfuri” 605 „Mărfuri vândute”	9.200.000	9.200.000

Comentarii

1) Constatarea pierderii latente de schimb la creanțele în valută necesită, pe de o parte, înregistrarea diminuării creanțelor în valută (formula contabilă nr. 35.1.), iar pe

de altă parte, înregistrarea constituirii unui provizion pentru riscuri și cheltuieli (formula contabilă nr. 35.2). Formula contabilă 35.1. are drept scop doar de a transpune în practică principiul reflectării fidele de către contabilitate a patrimoniului agentului economic și, prin urmare, la lichidarea exercițiului financiar „N+1”, conturile respective vor fi verificate prin formula contabilă:

411 „Clienți” 4741 „Diminuarea de creanțe”	30.000	30.000
---	--------	--------

2) În cursul exercițiului financiar „N”, respectiv prin formula contabilă nr. 28 a fost înregistrată plata primelor de asigurare plătite prin cec bancar în sumă de 30.000 lei. Întrucît o parte din acestea, respectiv 10.000 lei, privesc exercițiul financiar „N+1” se impune separarea acestor cheltuieli efectuate în avans prin formula contabilă nr. 35.3.

3) În condițiile în care legislația comercială admite creșterea indirectă a capitalului pe seama cheltuielilor eşalonate pe mai multe exerciții financiare se impun două înregistrări contabile, și anume:

a) Creșterea veniturilor exercițiului financiar „N”, în care s-a hotărît creșterea capitalului pe seama cheltuielilor, cu suma totală a creșterii capitalului (formula contabilă nr. 35.4);

b) Includerea în cheltuielile exercițiului „N” a cotei-părți din creșterea capitalului care revine acestuia (formula contabilă se va repeta în exercițiile financiare „N+1”; „N+2”; „N+3” și „N+4”, în care este eşalonată cheltuiela cu creșterea capitalului).

4) Subdiviziunile „Dobinzi” ale conturilor de plasmamente financiare sînt utilizate pentru decontarea pe exerciții financiare a veniturilor din dobînzi, în cazul în care acestea nu au fost efectiv încasate pînă la expirarea exercițiului financiar la care se referă (formula contabilă nr. 35.6). Acestea au funcție contabilă de activ. Se vor credita în exercițiul financiar „N+1” odată cu în-

casarea efectivă a dobânzilor aferente plasamentelor financiare, prin formula contabilă:

501 „Banca...”	20.000	
2678 „Dobânzi” (Creanțe imobilizate)		15.000
4518 „Dobânzi” (Grup)		5.000

5) Subdiviziunile „Dobânzi” ale conturilor de împrumuturi, contractate pe termen lung sau scurt, sînt utilizate pentru delimitarea pe exerciții financiare a cheltuielilor cu dobânzile în cazul în care acestea nu au fost efectiv plătite pînă la expirarea exercițiilor financiare la care se referă (formula contabilă nr. 35.7). Acestea au funcție contabilă de pasiv. Se vor debita în exercițiul financiar „N+1” odată cu plata efectivă a dobânzilor aferente împrumuturilor contractate, prin formula contabilă:

1638 „Dobânzi” (Împrumuturi de la alte instituții de credit decît băncile)	60.000	
1648 „Dobânzi” (Datorii de locație)	30.000	
501 „Banca...”		90.000

6) Pentru reflectarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii stocurilor de materiale, produse finite și mărfuri trebuie să se țină cont de metoda de evidență a stocurilor practică de agentul economic.

În condițiile acestui exemplu monografic situațiile se prezintă astfel:

a) Pentru stocurile de materiale se practică metoda inventarului permanent. În acest caz, comparînd valoarea stocului faptic din inventar de 4.200.000 lei cu cel scriptic din contul 30 „Stocuri de materii prime” (rezultat din înregistrările anterioare operației nr. 35) rezultă că stocul faptic este identic cu cel scriptic. Prin urmare nu se constată diferență de inventar, nefiind necesară nici o înregistrare în contabilitate;

b) Pentru stocurile de produse finite se practică tot metoda inventarului permanent și prin urmare, se procedează similar ca la stocurile de materii prime, dar în acest caz rezultă că valoarea stocului din inventar este de 9.117.000 lei, iar cea a stocului scriptic din contul 335

„Produse finite” este de 9.300.000 lei. Rezultă deci un minus de inventar de 183.000 lei, care s-a înregistrat prin formula contabilă nr. 35.8;

c) Pentru stocurile de mărfuri se practică metoda inventarului intermitent, impunîndu-se următoarele înregistrări contabile:

c₁) Închiderea contului 35 „Stocuri de mărfuri” cu soldul de la începutul exercițiului financiar „N” de 8.000.000 lei (formula contabilă nr. 35.9);

c₂) Închiderea contului 375 „Mărfuri” cu rulajul debitor din cursul exercițiului financiar „N” de 2.400.000 lei (formula contabilă nr. 35.10);

c₃) Redeschiderea contului 35 „Stocuri de mărfuri” cu soldul de la sfîrșitul exercițiului financiar „N”, stabilit prin inventar, de 9.200.000 lei (formula contabilă 35.11).

36. Înregistrarea plusului de valoare constatat la finele exercițiului financiar „N” în sumă de 30.000 lei, la titlurile de plasament imediat negociabile evaluate la valoarea de piață.

36		
531 „Titluri imediat negociabile”	30.000	
765 „Plus — valori pe titluri de plasament”		30.000

Comentarii

Prin excepție de la regula prudenței, în cazul titlurilor de plasament și instrumentelor de trezorerie imediat negociabile se înregistrează nu numai pierderile latente, ci și cîștigurile latente (creșterile de valoare ca urmare a constatării unor prețuri ale pieței).

37. Înregistrarea amortizării imobilizărilor calculate pentru exercițiul financiar „N” care se prezintă astfel:

1) amortizarea construcțiilor în sumă de 150.000 lei;

2) amortizarea instalațiilor tehnice industriale în sumă de 700.000 lei, incluzînd în rezultatele exercițiului o cotă parte din subvențiile de investiții primite pentru aceste imobilizări, în sumă de 250.000 lei;

3) amortizarea imobilizărilor concretizate în materiale de transport în sumă de 300.000 lei;

4) amortizarea imobilizărilor concretizate în materiale de birou și materialelor informatice, în sumă de 250.000 lei;

5) amortizarea mobilierului de birou în sumă de 100.000 lei.

37		
37.1) 6811 „Cheltuieli privind amortizările imobilizărilor necorporale și corporale”	1.500.000	
2812 „Amortizări de construcții”		150.000
2813 „Amortizări de instalații tehnice”		700.000
2815 „Amortizări de materiale de transport”		300.000
2816 „Amortizările materialelor de birou și materialelor informatice”		250.000
2817 „Amortizările mobilierului de birou”		100.000
37.2) 131 „Subvenții pentru echipament”	250.000	
751 „Cote — părți de subvenții de investiție virate la rezultatul exercițiului”		250.000

38. Înregistrarea cheltuielilor privind provizioanele determinate la închiderea exercițiului financiar „N”;

1) provizion pentru un risc de litigiu (proces în curs) cu un client în sumă de 400.000 lei, prevăzându-se în acest scop și cheltuielile cu onorariile unui avocat în valoare netă FTVA 100.000 lei și TVA 10%;

2) provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare în sumă de 20.000 lei;

3) provizioane pentru deprecierea stocurilor de mărfuri în sumă de 100.000 lei;

4) provizioane pentru deprecierea conturilor clienților în sumă de 160.000 lei;

5) provizion reglementat, vizînd un avantaj fiscal, în sumă de 350.000 lei.

38		
38.1) 6812 „Cheltuieli privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”	400.000	
1911 „Provizioane pentru litigii”		400.000

38.2) 622 „Remunerații de intermediari și onorarii”	100.000	
4428 „TVA de regularizat”	10.000	
408 „Furnizori — cheltuieli de plată”		110.000
38.3) 6863 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere”	20.000	
2961 „Provizioane pentru deprecierea de participare”		20.000
38.4) 6813 „Cheltuieli privind provizioanele pentru depreciere”	260.000	
395 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de mărfuri”		100.000
491 „Provizioane pentru deprecierea conturilor clienților”		160.000
38.5) 6874 „Cheltuieli privind provizioanele reglementate”	350.000	
141 „Provizioane reglementate”		350.000

Comentarii

Pentru reflectarea în contabilitate a provizioanelor trebuie să se țină seama, pe de o parte de natura provizioanelor (pentru riscuri și cheltuieli, pentru deprecieri, reglementate), iar pe de altă parte de natura cheltuielilor care le generează (cheltuieli de exploatare; cheltuieli financiare; cheltuieli extraordinare).

39. Înregistrarea creării prin efort propriu a unui sistem logic informațional în curs de finanțare, avînd un cont total de 280.000 lei.

39		
231 „Imobilizări necorporale în curs”	280.000	
731 „Producție imobilizată de activ necorporal”		280.000

40. Înregistrarea situației fiscale la finele exercițiului financiar „N” care se prezintă astfel:

1) datorii din impozite exigibile la plată privind rezultatul activităților ordinare în sumă de 950.000 lei;

2) creanțe din impozitul amînat la plată privind rezultatul activităților ordinare în sumă de 100.000 lei;

3) datorie din impozitul amînat la plată privind subvențiile pentru investiții în sumă de 900.000 lei;

4) datoria din impozitul amînat de plată privind provizioanele reglementate în sumă de 140.000 lei;

5) înregistrarea decontului de TVA întocmit pe ansamblul operațiilor de la 27 la 39 care se prezintă astfel:

a) TVA colectat pe ansamblul operațiilor
27—39 (rulajul creditor al contului 4427) 65.000 lei
b) TVA deductibil pe ansamblul operațiilor
27—39 (rulajul debitor al contului 4426) 123.000 lei
c) Credit de TVA la finele exercițiului
financiar „N” (rd. b-rd. a) 58.000 lei

40		
40.1) 6911 „Impozite exigibile” (Impozit pe profit din activități ordinare) 441 „Stat — impozit pe profit”	950.000	950.000
40.2) 4491 „Creanță din impozit amînat” 6918 „Impozite amîinate” (Impozit pe profit din activități ordinare)	100.000	100.000
40.3) 139 „Impozit datorat, amînat la plată” 4498 „Datorii din impozit amînat”	900.000	900.000
40.4) 149 „Provizioane reglementate înscrise în datoria de impozit amînat” 4498 „Datorii din impozit amînat”	140.000	140.000

40.5) 6978 „Impozite amîinate” (Impozit pe profit din activități extraordinare) 6874 „Cheltuieli pentru provizioane reglementate”	140.000	140.000
40.6) 4427 „TVA colectată” 4424 „Credit de TVA” 4426 „TVA deductibilă”	65.000 58.000	123.000

Comentarii

a) Remarcăm faptul că formulele contabile 40.3 și 40.4 au drept scop de a aplica principiul reflectării fidele de către contabilitate a patrimoniului, sub aspectul grevării acestuia de datorii viitoare privind impozitul pe profit. În consecință, la redeschiderea conturilor în exercițiul financiar „N+1” ele se anulează prin corespundențe inverse.

b) Formula contabilă 40.5 are rolul de a corecta structura cheltuielilor după natura lor economică, deoarece la crearea provizioanelor reglementate întreaga cheltuială a fost reflectată în contul 6874 „Cheltuieli pentru provizioane reglementate” dar, în fapt, o parte din această cheltuială reprezintă cheltuială cu impozitul pe profit din activități extraordinare amîinate la plată, care este reflectată după conținutul economic de contul 6978 „Impozite amîinate” (Impozit pe profit din activități extraordinare).

8.3. EVIDENȚA SISTEMATICĂ A OPERAȚIUNILOR EXERCITIULUI FINANCIAR „N”

Evidența sistematică a operațiilor economico-financiare înregistrate în contabilitate cronologic în „Registrul-Jurnal” se realizează cu ajutorul registrului „Cartea-Mare”. Registrul „Cartea-Mare” servește la înregistrarea și gruparea operațiilor economice și financiare pe conturile sintetice în care au fost înregistrate, după natura lor, iar în cadrul fiecărui cont sintetic în parte, în ordinea succesiunii lor în timp.

Formularele folosite pentru conducerea registrului „Cartea-Mare” cunosc forme diverse: fișe sintetice șah, fișe de cont pentru operații diverse, fișe combinate sintetice și analitice, fișe combinate Jurnal-carte-mare etc.

În acest exemplu monografic utilizăm formularul „Fișa de cont fără dezvoltarea rulajelor pe conturi corespondente” datorită simplității și posibilităților de utilizare directă a acestuia ca „situație de ieșire” în programele informatice de contabilitate generală. Din economie de spațiu tipografic, prezentăm numai fișele conturilor: 30 „Stocuri de materii prime” 335 „Stocuri de produse finite” și 35 „Stocuri de mărfuri” ale căror rulaje au intervenit în rezolvarea operației 35.

Contul: 30 „Stocuri de materii prime”			
Explicații	Debit	Credit	Sold
Sold la începutul exer. „N”	—	—	4.000.000
Formula contabilă nr. 3	—	1.500.000	2.500.000
Formula contabilă nr. 6	1.700.000	—	4.200.000
TOTAL	1.700.000	1.500.000	4.200.000

Contul: 335 „Produse finite”			
Explicații	Debit	Credit	Sold
Sold la începutul exercițiului „N”	—	—	6.000.000
Formula contabilă nr. 4	8.700.000	—	14.700.000
Formula contabilă nr. 5	—	5.000.000	9.700.000
Formula contabilă nr. 32.2.	—	400.000	9.300.000
Formula contabilă nr. 35.8	—	183.000	9.117.000
TOTAL	8.700.000	5.583.000	9.117.000

Contul: 35 „Stocuri de mărfuri”			
Explicații	Debit	Credit	Sold
Sold la începutul exercițiului „N”	—	—	8.000.000
Formula contabilă nr. 35.9.	—	8.000.000	0
Formula contabilă nr. 35.11.	9.200.000	—	9.200.000
TOTAL	9.200.000	8.000.000	9.200.000

Contul 375 „Mărfuri”			
Explicații	Debit	Credit	Sold
Formula contabilă nr. 2	2.400.000	—	2.400.000
Formula contabilă nr. 35.10.	—	2.400.000	0
TOTAL	2.400.000	2.400.000	0

Întocmirea balanței de verificare a soldurilor de la sfârșitul exercițiului financiar „N” presupune ca astfel de „Fișe de cont fără dezvoltare pe conturi corespondente”, care în totalitatea lor formează registrul „Cartea-Mare”, să fie conduse pentru fiecare cont sintetic utilizat în rezolvarea acestui caz monografic. Precizăm că pentru corelarea datelor monografice la întocmirea fișelor de cont componente ale registrului „Cartea-Mare” trebuie să se aibă în vedere numai formulele contabile din paragraful 1.3. întocmite pentru rezolvarea operațiilor enunțate, excluzând pe cele redactate în cadrul comentariilor ce însoțesc rezolvarea operațiilor și care au doar scopul de a asigura o mai corectă înțelegere a primelor.

8.4. ÎNTOCMIREA BALANȚEI DE VERIFICARE A SOLDURILOR LA SFÎRȘITUL EXERCITIULUI FINANCIAR „N”

În rezolvarea acestui exemplu monografic s-a optat pentru întocmirea unei balanțe de verificare cu o singură egalitate, respectiv, cea a soldurilor finale deoarece aceasta, alături de cea întocmită la finele exercițiului financiar „N—1” (a se vedea paragraful 1.2.) asigură toate datele necesare pentru întocmirea formularelor de sinteză contabilă: bilanțul, contul de rezultate, anexa la bilanț și tabloul de finanțare.

Ținând cont de datele din balanța de la sfârșitul exercițiului financiar „N—1” (care reprezintă în același timp situația inițială pentru exercițiul „N”) precum și de înregistrările contabile generate de cele 40 de operații enun-

țate și rezolvate în paragraful 1.3., balanța de verificare a soldurilor la finele exercițiului financiar „N“, se prezintă astfel:

BALANȚA DE VERIFICARE

încheiată la sfârșitul exercițiului financiar „N”

Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri debitoare	Solduri creditoare
1	2	3	4
1011	Capital subscris vărsat		10.300.000
1012	Capital subscris nenominalizat		300.000
1019	Acționari — capital subscris nenominalizat	300.000	
1021	Prime de emisiune		200.000
106	Rezerve		13.900.000
11	Sume reportate		100.000
131	Subvenții de echipament		2.500.000
139	Subvenții de investiție înscrise în impozit datorat, amînat la plată	900.000	
141	Provizioane reglementate		350.000
149	Provizioane reglementate înscrise în impozit datorat amînat la plată	140.000	
1631	Împrumuturi de la organisme de credit altele decît băncile		3.250.000
1638	Dobinzi (împrumuturi de la organisme de credit altele decît băncile)		60.000
1641	Suma în principal (datorii de locație)		960.000
1648	Dobinzi (datorii de locație)		30.000
1911	Provizioane pentru litigii		400.000
1916	Provizioane pentru pierderi de schimb		30.000
212	Construcții	3.000.000	
213	Instalații tehnice (materiale industriale)	10.000.000	
215	Materiale de transport	1.500.000	
216	Materiale de birou, materiale informatice și mobilier de birou	2.500.000	
231	Imobilizări necorporale în curs	280.000	
251	Titluri de participare	600.000	

1	2	3	4
2671	Creanțe asimilate la participări	200.000	
2675	Depuneri de garanții vărsate	80.000	
2678	Dobinzi aminate (creanțe asimilate cu participările)	15.000	
2812	Amortizări ale construcțiilor		1.650.000
2813	Amortizări ale instalațiilor tehnice		2.700.000
2815	Amortizări ale materialelor de transport		800.000
2816	Amortizări ale materialelor de birou, materiale informatice și mobilier de birou		900.000
2961	Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare		20.000
30	Stocuri de materii prime	4.200.000	
335	Stocuri de produse finite	9.117.000	
35	Stocuri de mărfuri	9.200.000	
395	Provizioane pentru deprecierea stocurilor de mărfuri		100.000
401	Furnizori de bunuri și servicii		2.120.000
403	Furnizori — Efecte de plată		2.200.000
408	Furnizori — Cheltuieli de plată		
411	Clienți	690.000	110.000
441	Stat — Impozite pe beneficii		950.000
4424	Credit de TVA	58.000	
4428	TVA de regularizat	10.000	
4491	Creanță de impozit amînată	100.000	
4498	Impozit datorat amînat la plată		1.040.000
4511	Grup	100.000	
4518	Dobinzi (grup)	5.000	
465	Datorii prin achiziții de titluri de plasament		150.000
4725	Cheltuieli de creștere de capital	32.000	
4741	Diferențe de conversie — activ	30.000	
476	Cheltuieli preliminate	10.000	
477	Venituri preliminate		20.000
491	Provizioane pentru deprecierea conturilor clienților		160.000
501	Banca...	2.041.000	
51	Casa	962.000	
53	Titluri de plasament	180.000	
600	Materii prime consumate	1.500.000	
605	Mărfuri vindute	1.200.000	
606	Cumpărări nestocate	1.000.000	
612	Locații	1.010.000	
613	Întreținere, reparații și menținere	110.000	
614	Prime de asigurări	20.000	

1	2	3	4
622	Remunerația de intermediari și onorarii	170.000	
624	Publicitatea, publicații, relații publice	20.000	
6281	Cheltuieli pe titluri	9.000	
6285	Cheltuieli pe efecte	100.000	
6288	Alte cheltuieli pe prestații de servicii	40.000	
636	Impozite și taxe calculate pe remunerații	600.000	
637	Alte impozite și taxe	240.000	
641	Remunerații de personal	3.040.000	
644	Cotizații de securitate socială	500.000	
645	Cotizații la alte organisme sociale	250.000	
652	Valori contabile ale imobilizărilor corporale cedate	100.000	
656	Penalități și amenzi	130.000	
657	Pierderi pe creanțe neacoperite	100.000	
661	Cheltuieli cu dobinzi	980.000	
664	Sconturi de reglement acordate	30.000	
665	Minus valori pe titluri de plasament	30.000	
667	Pierderi de schimb	20.000	
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizările imobilizărilor corporale	1.550.000	
6812	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli	400.000	
6813	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru depreciere	260.000	
6818	Cote — părți de cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții virate la rezultatul exercițiului	8.000	
6862	Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli	30.000	
6863	Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru depreciere	20.000	
6874	Cheltuieli extraordinare privind provizioanele reglementate	210.000	
6911	Impozite exigibile (bazate pe rezultatul activităților ordinare)	950.000	

1	2	3	4
6918	Impozite aminate (bazate pe rezultatul activităților ordinare)		100.000
6978	Impozite aminate (bazate pe rezultatul extraordinar)	140.000	
702	Vinzări de produse finite		8.000.000
705	Vinzări de mărfuri		3.630.000
7183	Locații diverse		30.000
723	Producție stocată (destocată)		3.117.000
728	Alte elemente de producție		200.000
731	Producție imobilizată de activ necorporal		280.000
751	Cote — părți de subvenții de investiții la rezultatul exercițiului		250.000
752	Preț de cesiune a imobilizărilor corporale		200.000
755	Jetoane de prezență		10.000
763	Venituri ale creanțelor imobilizate		15.000
765	Plusvalori pe titluri de plasament		30.000
768	Alte venituri financiare		5.000
7863	Venituri din diminuarea provizioanelor pentru depreciere		20.000
791	Transfer de cheltuieli de exploatare		80.000
TOTAL		61.017.000	61.017.000

8.5. ÎNTOCMIREA BILANȚULUI EXERCITIULUI FINANCIAR „N“

Bilanțul încheiat la sfârșitul exercițiului financiar „N“ s-a întocmit pe baza datelor din Balanțele de verificare a soldurilor conturilor sintetice la finele exercițiului financiar „N—1“ și „N“, respectându-se principalele reguli recomandate de planul contabil general francez și anume:

1) Structura „orizontală“ a activului patrimonial în:
a) activ patrimonial brut; b) amortizări și provizioane de

depreciere a activelor patrimoniale și c) activ patrimonial net;

2) Formarea „egalității bilanțiere” între activul și pasivul patrimoniului net, evaluate la valoarea de piață de la finele exercițiului financiar „N” (stabilită pe baza inventarului) și comparate cu activul și pasivul patrimonial net de la finele exercițiului financiar „N—1”;

3) Structura „verticală” a activului patrimonial în ordinea descrescândă a stării de lichiditate și anume: a) acționari-capital subscris nenominalizat; b) active imobilizate (imobilizări necorporale, corporale și financiare); c) active circulante (stocuri și comenzi în curs de execuție; avansuri și acțiuni vărsate pe comenzi; titluri de plasament, instrumente de trezorerie și disponibilități bănești) și d) alte active (solduri debitoare ale conturilor tranzitorii).

4) Structura „verticală” a pasivului patrimonial în ordinea descrescândă a scadenței obligațiilor și anume: a) capitaluri proprii și asimilate; b) provizioane pentru riscuri și cheltuieli; c) datorii (împrumuturi pe termen lung, împrumuturi pe termen scurt și creanțe din operațiuni curente) și d) alte pasive (soldurile creditoare ale conturilor tranzitorii).

Respectând aceste reguli generale prezentăm în continuare Bilanțul încheiat la sfârșitul exercițiului financiar „N” corespunzător datelor prezentului exemplu monografic. (Vezi pagina următoare).

8.6. ÎNTOCMIREA CONTULUI DE REZULTATE LA SFÎRȘITUL EXERCITIULUI FINANCIAR „N”

Datele necesare întocmirii contului de rezultate la finele exercițiului financiar „N” sînt furnizate de rula-jele conturilor de venituri și cheltuieli. Aceste rula-je pot fi extrase cu ușurință din „Fișele de cont fără dezvoltare pe conturi corespondente” ale conturilor de venituri și cheltuieli, componentă ale registrului „Cartea-Mare” (pentru economie de spațiu tipografic, fișele conturilor de venituri și cheltuieli nu au fost prezentate în

paragraful 1.4. Ele pot fi întocmite cu ușurință după modelul celor prezentate în paragraful 1.4. de către orice consultant al acestui exemplu monografic, care do-rește acest lucru).

Pentru întocmirea contului de rezultate la sfârșitul exercițiului financiar „N” am respectat principalele re-guli recomandate de planul contabil general francez și anume:

1) Structura „orizontală” a contului de rezultate în: I. VENITURI; II. CHELTUIELI și III. REZULTATE IN-TERMEDIARE prezentate comparativ cu cele ale exer-cițiului financiar precedent („N—1”);

2) Structura „verticală” a contului de rezultate în funcție de etapele formării rezultatului exercițiului (pro-fit sau pierdere) și preponderența (importanței) activită-ților de formare a acestuia. Această structură este astfel concepută încît să permită calculul din aproape în aproa-pe a următorilor indicatori, respectiv, rezultate inter-mediare:

a) Marja comercială (A—B) determinată ca diferență între veniturile din vânzarea mărfurilor (Total A) și che-ltuielile cu achiziționarea acestora (Total B);

b) Producția exercițiului (C—Ø) considerată a fi egală întreaga producție realizată într-un exercițiu financiar indiferent că a fost vîndută, stocată sau imobilizată (Total C);

c) Valoarea alăugată (D—E) determinată ca diferență între veniturile formate din marja comercială și produc-ția exercițiului (Total D) și cheltuielile materiale efec-tuate pentru obținerea acestor venituri (Total E).

d) Exercițiul brut de exploatare (F—G) determinat ca diferență între veniturile formate din valoarea adău-gată și subvențiile de exploatare (Total F) și cheltuielile cu munca vie (Total G);

e) Rezultatul de exploatare (H—I) determinat ca di-ferență dintre veniturile formate din excedentul brut de exploatare și veniturile din alte activități curente (To-tal H) și cheltuielile privind alte activități curente (To-tal I);

f) Rezultatul activităților ordinare (J—K) determinat ca diferență dintre veniturile formate din rezultatul de exploatare și veniturile financiare (Total J) și cheltui-e-lile financiare (Total K);

<i>Imobilizări corporale</i>									
Terenuri	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Construcții	3000	1650	1350	1500	—	—	—	—	—
Instalații tehnice	10000	2700	7300	3000	—	—	—	—	—
Instalații generale, organizări și amenajări	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Materiale de transport	1500	800	700	1000	—	—	—	—	—
Materiale de birou, materiale informatice și mobilier de birou	2500	900	1600	900	—	—	—	—	—
Ambalaje recuperabile	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Alte imobilizări corporale	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Imobilizări corporale în curs	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Avansuri și acțiuni vârsate pe comenzi	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Imobilizări financiare	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Titluri de participare	600	200	580	—	—	—	—	—	—
Titluri imobilizate pe activitatea de portofoliu	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Alte titluri imobilizate	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Creațe imobilizate	295	—	295	—	—	—	—	—	—
Total activ imobilizat	18175	6070	12105	6400	—	—	—	—	—

1	2	3	4	5	6	7	8
DATORII							
ACTIV CIRCULANT							
Stocuri și comenzi în curs de execuție					Împrumuturi parti-		
Materii prime	4200	—	4200	4000	determinată	—	—
Materiale și furnituri consumabile	—	—	—	—	Împrumuturi obli-		
Comenzi în curs de producție	—	—	—	—	gatare	—	—
Produce	9117	—	9117	6000	Împrumuturi de la		
Mărfuri	9200	100	9100	8000	organisme de credit	3310	820
Avansuri și acțiuni vărsate pe comenzi					Datorii de locație	990	
Creanțe					Acoperiri bancare și		
Clienți și conturi asimilate	690	160	530	220	ajutoare bancare	—	—
Furnizori debitori	—	—	—	—	curente	—	—
Personal și conturi asimilate	—	—	—	—	Depuneri și garanții		
Organisme sociale și conturi asimilate	—	—	—	—	primite	—	—
Stat, organisme internaționale și acțiuni asimilate	—	—	—	—	Alte împrumuturi și		
Creanțe — Stat și impozit aminat	68	—	68	38	datorii financiare	—	—
Grup și societăți	100	—	100	—	Avansuri și acțiuni		
Debitori diverși	105	—	105	—	primite pe comenzi	—	—
Titluri de plasament	—	—	—	—	Furnizori și conturi		
Instrumente de trezorerie	180	—	180	100	asimilate	4430	580
Bănci	—	—	—	—	Clienți — creditori	—	—
Casa	2041	—	2041	1000	Personal și conturi		
	962	—	962	132	asimilate	—	—
					Organisme sociale		
					și conturi asimil-		
					late	—	—

Cheltuieli preliminate	10	—	10	10	Stat și conturi	950	—
Total activ circulant	26673	260	26413	19600	asimilate		
					Stat — impozit		
					datorat aminat la		
					plată	1040	—
					Grup și asociați	—	—
					Creditori diverși	150	—
					Venituri prelimi-		
					nate	20	—
					Total datorii	10890	1400
ALTE ACTIVE							
ALTE PASIVE							
Diferențe de conversie pasiv							
Conturi tranzitorii							
Cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții	40	8	32	—			
Diferențe de conversie — activ	30	—	30	—			
Prime de rambursare a împrumuturilor obli-							
gatare							
TOTAL GENERAL	45218	6338	38880	26.000			
					TOTAL GENERAL,	38.880	26.000

* Poziția de plasat la capitaluri proprii sau la datorii în funcție de dispozițiile legislației naționale.

g) Rezultatul activităților extraordinare (L—M) determinat ca diferență între veniturile extraordinare (Total L) și cheltuielile extraordinare (Total M);

h) Rezultatul exercițiului „N” determinat ca sumă a rezultatului activităților ordinare și rezultatul activităților extraordinare (Total N).

2) Date informative: 1) Valoarea cumpărărilor de mărfuri și 2) Valoarea cumpărărilor de materiale și furnituri stocabile în cursul exercițiului financiar „N”. Aceste informații pot fi preluate din conturile grupei 37 „Cumpărări de stocuri”, dacă se practică metoda inventarului intermitent sau din conturile de stocuri (30 „Stocuri de materii prime”; 31 „Stocuri de materiale și furnituri consumabile” și 35 „Stocuri de mărfuri”), dacă se practică metoda inventarului permanent.

Prezentăm în continuare (vezi pagina următoare) „Contul de rezultate încheiat la sfârșitul exercițiului financiar „N” întocmit potrivit regulilor precizate mai sus.

8.7. ANEXA EXERCITIULUI „N”

Redactarea anexei trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații mai semnificative:

a) Precizări asupra regulilor și metodologiei de înregistrare contabilă cum ar fi:

Principiile contabile generale au fost aplicate „conform ipotezelor de bază”;

- continuitatea exploatării;
- independența exercițiilor.

Metoda de bază folosită pentru evaluarea elementelor patrimoniale înscrise în contabilitate este metoda costurilor istorice.

Nici o derogare în raport cu regulile de evaluare și de prezentare a conturilor anuale nu a fost operată.

În materie de opțiuni contabile sînt prezentate următoarele informații:

1. Valoarea și metoda folosită pentru amortizarea imobilizărilor corporale.

CONTUL DE REZULTAT
încheiat la sfârșitul exercițiului financiar „N”

I. VENITURI		II. CHELTUELI		III. REZULT. INTERMEDIARE				
Denumirea indicatorilor	Exercițiul „N”	Exercițiul precedent „N-1”	Denumirea indicatorilor	Exercițiul „N”	Exercițiul precedent „N-1”	Denumirea indicatorilor	Exercițiul „N”	Exercițiul precedent „N-1”
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Vînzări de mărfuri	3630	3000	Mărfuri vindute ¹	1200	1000	Marjă comercială (A—B)	2430	2000
Total A	3630	3000	Total B	1200	1000			
Vînzări de produse fabricate	8000	6000						
Vînzări de prestații de servicii								
Produse anexe	30							
Producție stocată sau nu	3317	1000						
Producție imobilizată	280							
Total C	11627	7000						
Marjă comercială	2430	2000	Materiale și furnituri consumate ²			Producție (C)		7000
Producția exercițiului	11627	7000	Materiale	1500	1200			

Valoarea adăugată	10078	5780	Impozite, taxe și vârșăminte asu- nate
Subvenții de exploatare			Impozite și taxe cal- culate pe remunera- ții
		600	480
		240	100
			Alte impozite și taxe
			<i>Cheltuieli de personal</i>
			Remunerația perso- nal.
		3040	2400

Excedent brut de exploatare	5448	2200	Alte cheltuieli curente		
Alte venituri curente					
Cote — părți ale subvențiilor de investiție virate la rezultat	250		Valori contabile a imobilizărilor necorporale și corporale cedate	100	
Preț de cesiune al imobilizărilor corporale	200		Pierderi pe creanțe neacoperite	100	40
Altele	10		Altele	130	
Venituri de exploatare din diminuarea amortizărilor			Cheltuieli de exploatare din amortizări	1550	750
Venituri din exploatare din diminuarea provizioanelor			Cheltuieli de exploatare din aprovizionare	660	
Transfer de cheltuieli și de venituri de exploatare	80	50	Cote părți de cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții virale la rezultatul exercițiului	8	
Total H	5988	2250		2548	790
					3440
					1460

Rezultat al
activităților
ordinare
(J-K)

Chelvieli extraordinare

Cheltuieli de modifi-
care de strategie

Cheltuieți de modifi-

Rezultatul activităților extraordina- re ($L-M$)

1

Rezultatul
exercițiului
(N)

- | | | |
|--|------|------|
| 1) Valoarea cumpărilor de mărfuri | 2400 | 2000 |
| 2) Valoarea cumpărilor de materiale și furnituri | 1700 | 1600 |

S-a folosit metoda amortizării lineare practică în condițiile următoarelor durate de amortizare:

- construcții: 20 ani
- instalații tehnice: 4 ani
- alte imobilizări: 5 ani

2. Evaluarea stocurilor.

Stocurile au fost evaluate la costul de intrare care cuprinde:

— pentru mărfuri și aprovizionări: prețul de cumpărare fără taxele recuperabile, majorat cu cheltuielile de transport (numai cheltuieli secundare asimilate) efectuate de o întreprindere exterioară sau de întreprindere pentru ea însăși;

— pentru produsele fabricate: costul de producție, corespunzând prețului materialelor consumate, cheltuielilor de personal pentru producție, cheltuielile directe legate de imobilizările necesare. Nici o subactivitate nu a fost relevată în cursul exercițiului. Stocurile consumate sau vândute sînt evaluate după metoda primului intrat — primului ieșit.

3. Evaluarea titlurilor deținute în portofoliu.

Costul de intrare a titlurilor achiziționate corespunde în principal prețului și cheltuielilor legate de achiziționarea acestora (comisioane bancare în mod deosebit). La inventar, valoarea reală a titlurilor de participare este calculată de maniera preponderentă pe cota-parte a capitalurilor pe care aceste titluri le reprezintă. Titlurile de plasament deținute sînt titluri imediat negociabile, evaluate la valoarea de piață la data inventarului.

4. Cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții.

Cheltuielile de repartizat corespund cheltuielilor de publicitate și cheltuielilor de creștere a capitalului realizat în iunie N, în sumă totală de 40.000 lei împărțite pe 5 exerciții în fracțiuni egale.

5. Impozite amânate.

Elementele de impozite amânate au fost calculate la cota de 40%, singura cotă a impozitului fixat oficial pentru exercițiile N + 1 și următoarele.

6. Pierderi latente de schimb.

O creanță față de clienți este înregistrată în devize străine. La 31/12/N pierderea latentă de schimb (ieșită din diferența între valoarea de intrare a creanței și valoarea convertită la cursul devizelor la închidere) face

obiectul unui provizion pentru risc. Nici o operațiune de acoperire a pierderii de schimb nu este operată.

b) Informații complementare relative la bilanț și la contul de rezultate, cum ar fi:

1. Starea activului imobilizat (tabelul nr. 1);
2. Starea amortizărilor (tabelul nr. 2);
3. Starea provizioanelor (tabelul nr. 3);
4. Starea scadențelor, creanțelor și abaterilor (tabelul nr. 4);

5. Starea celor mai relevante posturi bilanțiere de creanțe și

6. Starea subvențiilor primite pentru investiții (tabelul nr. 6);

7. Situația angajamentelor financiare;

8. Repartizarea cifrei de afaceri pe țări (tabelul nr. 7);

9. Principalii indicatori ai activității exercițiului „N”.

Aceste informații sînt prezentate în tabelele care urmează.

Angajamente financiare

Societatea MARTIN a dat garanția sa pentru a garanta un împrumut bancar de 1000, subscris prin filiala DURAND.

Principalii indicatori ai exercițiului „N”

— Costul de producție al produselor fabricate vândute se ridică la: 5583 mii lei

— Costul de desfacere:

— legat de activitatea comercială se ridică la: 200 mii lei

— legat de activitatea industrială se ridică la: 860 mii lei

— Costul funcției administrative se ridică la: 440 mii lei

— Rezultatul net contabil al exercițiului este influențat de o cheltuială totală de 350 mii lei, legată de evaluările fiscale derogatorii (Cheltuială privind un provizion reglementat).

— Impozitele latente privind plusvalorile latente pe elemente de activ imobilizate și impozitele care vor fi datorate în caz de distribuție a rezervelor (sume totale estimate: 400 mii lei).

c) Alte informații:

1. Capital social

TABELUL NR. 1
STAREA ACTIVULUI IMOBILIZAT LA SFÎRȘITUL EXERCÎTIULUI „N”
— mli lei —

Denumire	Valoare brută la deschiderea exercițiului „N”	Achiziții. Creații. Aport și creștere prin virament din poziție în poziție. Noi împrumuturi. Creșteri de dobinzi	Reevaluări	Mișcarea prin virament din poziție în poziție	Cesiune. Sciziune. Punere în afara serviciului. Rămbursări de împrumuturi. Mișorare dobânzi	Valoare brută la închiderea exercițiului	Valoare de origine înaintea reevaluării
<i>Imobilizări necorporale</i>							
Logice în curs de creare		280				280	
<i>Imobilizări corporale</i>							
Construcții	3000					3000	
Instalații tehnice	5000	5000				10000	
Materiale de transport	1500					1500	
Materiale de birou	800	1200 ³				2000	
Mobilier de birou	1200				700	500	
<i>Imobilizări financiare</i>							
Titluri de participare ¹		600					
Creațe asimilate participărilor		200					
Depuneri de garanții vărsate		80					
Dobânzi pe creațe asimilate participărilor ²		15					
TOTAL	11.500	7375			700	18175	15

¹ Titluri reprezentând achiziția de 60% de la Societatea DURAND

² Creațe imobilizate și dobânzi de 10% pe an

³ Bun luat prin contract de locație — finanțare (pe o durată de 4 ani)

TABELUL NR. 2

STAREA AMORTIZĂRILOR
la sfîrșitul exercițiului „N”

Denumire	Amortizări la deschiderea exercițiului	Cheltuieli ale exercițiului	Venituri ale exercițiului Aferente elementelor ieșite din activ	Amortizări la închiderea exercițiului	Supliment de amortizări legate de o reevaluare
<i>Amortizări ale imobilizărilor corporale</i>					
Construcții	1500	150		1650	
Instalații tehnice	2000	700		2700	
Materiale de transport	500	300		800	
Materiale de birou	300	250		550	
Mobilier de birou	800	150	600	350	
TOTAL	5100	1550¹	600		6030

¹ Mișcări înregistrate la nivelul rezultatului de exploatare pentru totalitatea lor

**STAREA PROVIZIOANELOR
la sfârșitul exercițiului financiar „N”**

Denumire	Provizioane la deschiderea exercițiului	— mii lei —		Venituri ale exercițiului	Provizioane la închiderea exercițiului
		de ex- ploatare	finan- cia- re	de ex- finan- ciare	extra- ordinare
<i>Provizioane reglementate</i>					
Provizion fiscal dotat în apli- carea articolului					350
Codul general al impozitelor					— 140
Dotare					
Virament în impozit aminat					
<i>Provizioane pentru riscuri și cheltuieli</i>					
Provizioane pentru litigii	400				400
Provizioane pentru pierdere de schimb			30		30
<i>Provizioane pentru depreciere</i>					
— a titlurilor de participare		100	20		20
— a stocurilor de mărfuri		160			100
— a conturilor clienților				20	160
— a titlurilor de plasament					
TOTAL	20	660	50	210	920

**STAREA SCADENȚELOR CREANȚELOR ȘI DATORIILOR
la sfârșitul exercițiului financiar „N”**

INDICATORI	— mii lei —			
	Total	Suma la mai puțin de un an scadență	Sume curpinse în- tre un an și 5 ani de scadență	Sume la mai mult de 5 ani scadență
1	2	3	4	5
I. CREANȚE				
<i>Acționari — capital subscris nenominalizat</i>	300		300	
Activ imobilizat				
Creanțe asimilate parti- cipărilor	200			200
Depuneri și garanții vărsate	80			80
Dobânzi pe creanțe asi- milate participațiilor	15	15		
<i>Active circulante</i>				
Clienți și conturi asimi- late	690 ¹	690		
Stat și conturi asimilate	68	68		
Stat — Creanță de impozit aminat	100	100		
Grup și asociați	105	105		
Cheltuieli previzibile	10	10		
TOTAL CREANȚE	1568	988	300	280
II. DATORII				
<i>Datorii financiare</i>				
Împrumuturi de la or- ganisme de credit afa- ră de bănci	3310	600	2000	710
Datorii de locație — finanțare	990	240	750	
<i>Alte datorii</i>				
Furnizori și conturi asi- milate	4430	4430		
Stat și conturi asimi- late	950	950		

¹ Din care o creanță de 500 înregistrată în devize străine, evaluat la 470 la închiderea exercițiului, postul diferenței de conversie — acti a făcut obiectul unui provizion pentru pierderi de schimb.

1	2	3	4	5
— pe subvenții de investiții	900	200	700	
— pe provizioane reglementat	140			140
Creditori diverși	150	150		
Venituri preliminate	20	20		
TOTAL DATORII	10890	6590	3450	850

TABELUL NR. 5

Starea celor mai importante posturi bilanțiere de
creanțe și datorii la sfârșitul exercițiului „N”

— mil lei —

Postul bilanțier	Creanțe legate de participări	Datorii reprezentate prin efecte de comerț
Creanțe asimilate participațiilor	215	
Clienți și conturi asimilate	75	
Grup și asociați	105	
Furnizori și conturi asimilate		2200

TABELUL NR. 6

Starea subvențiilor primite pentru investiții

— mil lei —

Denumirea indicatorilor	Sume la deschiderea exercițiului	Subvenții primite	Cote părți virate la rezultatul exercițiului	Virament la provizioane pentru impozite amânate	Sumă la închiderea exercițiului
Subvenție de echipament primită de la colectivitatea publică X, finanțând la nivel de 50% achiziționarea unui nou material industrial (amortizabil pe o durată de 5 ani)		2500	250	— 900	1350

TABELUL NR. 7

REPARTIZAREA CIFREI DE AFACERI PE ȚĂRI

— mii lei —

Denumirea	Total	Din care realizat în țară	Realizat în alte țări
activitate comercială			
baterii revindute ca atare)	3630	3630	
activitate industrială			
— piese detașate pentru mașini agricole	5500	4500	1000
— piese detașate folosite de industria mecanică	2500	2500	
TOTAL	11630	10630	1000

La deschiderea exercițiului „N”, capitalul social era de 1000 acțiuni de valoare nominală 10.000 lei. La 30 iunie N a fost realizată o dublă creștere de capital:

— 20 acțiuni de valoare nominală 10.000 lei au fost create gratuit prin încorporarea la capital a unei sume de 200.000 lei din rezerva legală;

— 40 acțiuni de valoare nominală 10.000 lei au fost emise la preț de 15.000 lei din care au fost plătite un sfert, restul vor fi nominalizate într-un interval de 5 ani.

2) Filiale și participație

S-a achiziționat în luna ianuarie a exercițiului financiar „N” 60% din capitalul societății DURAND.

— Sediul social: Paris (bulevard Malesherbes 100);

— Suma capitalurilor proprii acestei societăți la 31.12/N; 1100 mii lei (din care rezultatul exercițiului N: 109 mii lei).

3. Efectiv mediu de salariați

Personal salariat:

— Cadre	10
— Agenți de supraveghere și tehnicieni	25
— Funcționari	12
— Muncitori	23
Total	70

4. Remunerații ale organelor de administrație, de direcție și de control.

Suma globală a remunerațiilor plătite:

— organelor de administrație	10 mii lei
— organelor de direcție	370 mii lei
— organelor de control	20 mii lei
Total	400 mii lei

5. Eveniment posterior (ulterior) închiderii conturilor exercițiului N.

În martie N + 1, societatea MARTIN a achiziționat 80% din capital (și din drepturile de vot) de la societatea LEGRAND al cărei obiect social este fabricarea de piese electronice.

Prețul de achiziție s-a ridicat la 3500 mii lei. Finanțarea a fost asigurată printr-o nouă creștere de capital.

3.8. ÎNTOCMIREA TABLOULUI DE FINANȚARE A EXERCITIULUI FINANCIAR „N”

Tabloul de finanțare este un document de sinteză contabilă facultativ, întocmit chiar în cadrul formei dezvoltate de prezentare a documentelor de sinteză contabilă, care își propune să scoată în evidență creșterea sau descreșterea posibilităților de finanțare într-un exercițiu financiar, de referință, în raport cu cel precedent.

Acest document de sinteză este astfel conceput să determine „variația de trezorerie” a exercițiului financiar „N—1” prin două metode:

1) — o metodă analitică care constă în însumarea algebrică a fluxurilor de trezorerie provenit din:

- operațiuni de exploatare;
- operațiuni de investiții și
- operațiuni de finanțare.

2) — o metodă globală care constă în compararea trezoreriei de la închiderea exercițiului financiar „N” cu cea de la începutul acestuia.

În continuare prezentăm structura „Tabloului de finanțare al exercițiului financiar „N” și datele informațive suplimentare necesare întocmirii acestuia.

TABLOU (TABEL) DE FINANȚARE AL EXERCITIULUI FINANCIAR „N”

— mil lei —

Denumirea indicatorilor	Exercițiul „N”	Exercițiul precedent
1	2	3
I. Operațiuni de exploatare		
Excedent brut de exploatare	5448	2200
— Variația necesarului în fonduri de rulment de exploatare (pct. 1 — informații suplimentare)	— 1077	— 1698
= Excedent de trezorerie de exploatare	4371	502
+/- Alte venituri curente și alte cheltuieli curente susceptibile de a antrena o variație de trezorerie (pct. 2 — informații suplimentare)	— 990	— 390
+/- Alte venituri financiare și alte cheltuieli financiare susceptibile de a antrena o variație de trezorerie (pct. 3 — informații suplimentare)	— 1010	+ 260
+/- Alte venituri extraordinare și alte cheltuieli extraordinare susceptibile de a antrena o variație de trezorerie		+ 200
— Variația necesarului (nevoilor) în fonduri de rulment în afara exploatarei (pct. 4 — informații suplimentare)	2890	— 60
= Flux de trezorerie provenind din (afectat din) operațiuni de exploatare (A=)	3261	512
II. Operațiuni de investiții		
Preț de cesiune al imobilizărilor necorporale	200	—
+ Preț de cesiune al imobilizărilor corporale		
+ Preț de cesiune al imobilizărilor financiare		
+ Rambursare obținută din creanțe imobilizate		
— Cost de achiziție sau de producție a imobilizărilor necorporale		
— Cost de achiziție sau de producție a imobilizărilor corporale	— 6480	— 1000
— Cost de achiziție sau de producție a imobilizărilor financiare	— 880	—
— Cheltuieli repartizate pe mai multe exerciții	— 40	—
= Flux de trezorerie provenind din (afectat din) operațiuni de investiție (B=)	— 7200	— 1000
III. Operațiuni de finanțare		
Încasări rezultate (ieșite) din creșterea de capital	— 300	—
+ Subvenții de investiție primite	2500	—

1	2	3
+ Alte creșteri ale fondurilor proprii		
+ Creșterea datoriilor financiare	3800	1000
— Reduceri de capitaluri proprii (antrenind o decontare)		
— Rambursări de datorii financiare	— 390	— 100
— Distribuții puse în plată în cursul exercițiului	— 400	— 700
— Flux de trezorerie provenind din (afectat din) operațiuni de finanțare (C=)	5810	200
Variație de trezorerie (A+B+C)	— 1871	— 288
Trezorerie la deschiderea exercițiului „N” (D=)	1132	1420
Trezorerie la închiderea exercițiului „N” (E=)	3003	1132
= Variația de trezorerie	— 1871	— 288

Informații suplimentare necesare întocmirii tabloului de finanțare:

1. Detalii ale necesarului de fonduri de rulment al exploatării.

Denumirea	Exercițiul N-1	Exercițiul N
Stocuri de materii prime	4000	4200
Stocuri de produse finite	6000	9117
Stocuri de mărfuri	8000	9200
Clienți (și diferențe de conversie activ)	220	720
Stat, TVA	38	68
Cheltuieli preliminate	110	10
— Furnizori	— 580	— 4430
— Venituri preliminate		— 20
Suma necesarului în fonduri de rulment de exploatare	17788	18865

Variația necesarului de fonduri de rulment pentru exploatare este: $17.788 - 18.865 = - 1077$ mii lei.

2. Detalii ale altor venituri și cheltuieli curente:

Venituri curente	10 mii lei
— Transfer de cheltuieli	80 mii lei
— Pierderi pe creanțe neacoperite	— 100 mii lei
— Alte cheltuieli	— 130 mii lei
— Impozite pe profituri	— 850 mii lei
Total variație de trezorerie	— 990 mii lei

3. Detalii ale altor venituri și cheltuieli financiare:

Venituri ale creanțelor imobiliare	15 mii lei
Plus valori pe titluri de plasament	30 mii lei
Alte venituri financiare	5 mii lei
— cheltuieli de dobânzi	— 900 mii lei
— Minus valori de titluri de plasament	— 30 mii lei
— Pierderi de schimb	— 20 mii lei
— Alte cheltuieli financiare	— 30 mii lei
Total variație de trezorerie	— 1010 mii lei

4. Detalii ale necesarului de fonduri de rulment în afara exploatării.

— mii lei —		
Denumire	Exercițiul N-1	Exercițiul N
Dobânzi pe creanțe imobiliare		15
Stat, creanță de impozit amnat		100
Grup	120	180
— Dobânzi pe datorii financiare	— 20	— 90
— Stat, impozite pe profituri		— 950
— Creditori diverși		— 150
Suma necesarului în fonduri de rulment în afara exploatării	100	— 790

Variația necesarului de fonduri de rulment din afara exploatării susceptibile de a afecta trezoreria este: $100 - (-790) = 890$ mii lei.